Mise en œuvre des standards de transparence fiscale

MANUEL POUR LES ÉVALUATEURS ET LES JURIDICTIONS

FORUM MONDIAL SUR LA TRANSPARENCE ET L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS À DES FINS FISCALES



OCDE

Mise en œuvre des standards de transparence fiscale

MANUEL POUR LES ÉVALUATEURS
ET LES JURIDICTIONS



Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues de l'OCDE ou des gouvernements de ses pays membres ou celles du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :
OCDE (2010), *Mise en œuvre des standards de transparence fiscale : Manuel pour les évaluateurs et les juridictions*, Éditions OCDE.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264088344-fr

ISBN 978-92-64-08833-7 (imprimé)
ISBN 978-92-64-08834-4 (PDF)

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : *www.oecd.org/editions/corrigenda*.

© OCDE 2010

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à *rights@oecd.org*. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) *info@copyright.com* ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) *contact@cfcopies.com*.

Table des matières

INTRODUCTION **5**

À propos du Forum mondial **7**

À propos de ce manuel **9**

Le processus d'examen par les pairs **13**

PARTIE I : PRINCIPAUX DOCUMENTS DU FORUM MONDIAL POUR LES EXAMENS PAR LES PAIRS **17**

Termes de références **21**

Annexe 1 – Mandat du comité d'examen par les pairs 35
Annexe 2 – Sources des normes convenues internationalement en matière de transparence et d'échange effectif de renseignements à des fins fiscales (les normes) 37

Méthodologie **43**

Annexe 3 – Résumé des principales responsabilités des participants à un examen 59
Annexe 4 –Modèles de calendrier d'évaluation 66
Annexe 5 – Diagramme de la procédure d'adoption des rapports 67
Annexe 6 – Structure du rapport d'examen par les pairs 68

Notes sur les critères d'évaluation **71**

PARTIE II : SOURCES DES NORMES **81**

Article 26 du Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune et son commentaire **83**

Le Modèle d'accord 2002 sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et son commentaire **105**

Permettre un échange effectif de renseignements : norme sur la disponibilité et la fiabilité – Rapport du Groupe *Ad Hoc* conjoint sur la comptabilité (JAHGA) **153**

Manuel de l'OCDE 2006 sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements – Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements 167

Manuel de l'OCDE 2006 sur l'échange de renseignements – Module 1 sur l'échange de renseignements sur demande 201

Projet de L'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables. Note d'application consolidée Indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels 219

INTRODUCTION

À propos du Forum mondial

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales est le cadre multilatéral dans lequel s'inscrivent les travaux menés dans le domaine de la transparence fiscale et de l'échange de renseignements par plus de 90 juridictions qui participent aux activités du Forum mondial sur un pied d'égalité.

Le Forum mondial est chargé de procéder au suivi en profondeur et à l'examen par les pairs de la mise en œuvre des normes de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales. Ces normes sont principalement énoncées dans le Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale de 2002 et dans ses commentaires, ainsi qu'à l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune et dans ses commentaires, dans sa version mise à jour en 2004, qui a été intégrée dans le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies.

Les normes prévoient l'échange sur demande de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation fiscale interne de la partie requérante. Il n'est pas loisible « d'aller à la pêche aux renseignements », mais tous les renseignements vraisemblablement pertinents doivent être communiqués, y compris les renseignements bancaires et les informations détenues par des fiduciaires, indépendamment de l'existence d'un intérêt fiscal national ou de l'application du principe de double criminalité.

Tous les membres du Forum mondial, ainsi que les juridictions qui, selon le Forum, sont concernées par ses travaux, font l'objet d'un examen. Ce processus se compose de deux phases. La Phase 1 examine la qualité du cadre juridique et réglementaire pour l'échange de renseignements, tandis que la Phase 2 évalue la mise en œuvre des normes dans la pratique. Certains membres du Forum mondial font l'objet d'examens combinant les Phases 1 et 2. L'objectif ultime est d'aider les juridictions à mettre en œuvre efficacement les normes internationales en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales.

Tous les rapports d'examen sont publiés une fois approuvés par le Forum mondial et représentent donc des rapports validés par le Forum.

Pour de plus amples renseignements sur les travaux du Forum mondial et pour obtenir des exemplaires des rapports d'examen publiés, voir *www.oecd.org/fiscalite/transparence.*

À propos de ce manuel

Ce manuel est destiné à aider les équipes d'évaluation et les juridictions examinées qui participent aux examens par les pairs et aux examens des non-membres menés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (le « Forum mondial »). Il fournit des informations contextuelles générales sur le Forum mondial et sur le processus d'examen par les pairs. Il contient également les principaux documents et les sources faisant autorité qui seront utiles aux évaluateurs et aux juridictions concernées au cours du processus d'examen. Les évaluateurs doivent bien connaître ces informations et documents pour pouvoir effectuer des examens adéquats et équitables. Ce manuel constitue également une source unique d'informations pour les pouvoirs publics, les universitaires et autres parties intéressées par les questions de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales.

Contexte

L'évasion et la fraude fiscales mettent en péril les recettes des États du monde entier. La mondialisation offre des perspectives d'accroissement de la richesse mondiale, mais multiplie aussi les risques. Face à l'intensification des flux internationaux de capitaux qui accompagne l'avènement d'un système financier mondial, les administrations fiscales du monde entier se heurtent, dans l'application de leur législation fiscale, à des défis sans précédent. Pour les relever, elles doivent recourir de plus en plus à la coopération internationale basée sur la mise en œuvre des normes internationales de transparence et d'échange effectif de renseignements. Le renforcement de la transparence et des échanges de renseignements à des fins fiscales est essentiel pour faire en sorte que les contribuables n'aient pas accès à des refuges pour soustraire à l'impôt leurs revenus et leurs avoirs et qu'ils acquittent les sommes dues là où elles sont dues.

L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) est le fer de lance de la promotion de la transparence et de l'échange de renseignements à des fins fiscales. Créé à l'initiative de l'OCDE, le Forum mondial est le moteur des efforts déployés pour élaborer et diffuser les normes internationales en la matière. Constitué en 2000, il fédère les pays soucieux d'établir des normes élevées de transparence et d'échange de renseignements dans des conditions équitables et propices à

une concurrence loyale entre toutes les juridictions, petites et grandes, membres et non-membres de l'OCDE.

Les principes de transparence et d'échange effectif de renseignements à des fins fiscales sont principalement énoncés dans le Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale de 2002 (le Modèle d'accord de l'OCDE) et ses commentaires, ainsi qu'à l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE) et ses commentaires, dans sa version mise à jour en 2004 (et approuvée par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005). Les révisions de l'article 26 visant à tenir compte des travaux accomplis par le Forum mondial ont également été intégrées dans le Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies)[1]. Ce manuel reproduit le texte du Modèle d'accord de l'OCDE et l'article 26 du Modèle de Convention fiscale.

Les normes prévoient l'échange sur demande de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation fiscale interne de la partie requérante. Il n'est pas loisible « d'aller à la pêche aux renseignements », mais tous les renseignements vraisemblablement pertinents doivent être communiqués, y compris les renseignements bancaires et les informations détenues par des fiduciaires, indépendamment de l'existence d'un intérêt fiscal national ou de l'application du principe de double criminalité.

Depuis 2006, le Forum mondial publie des évaluations annuelles du cadre légal et administratif régissant la transparence et l'échange de renseignements dans plus de 80 pays. La dernière évaluation annuelle est disponible sur le site Internet public du Forum mondial : *www.oecd.org/fiscalite/transparence.*

[1] L'article 26 du Modèle de Convention des Nations Unies reprend l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE avec des modifications au paragraphe 1 : l'insertion des mots « en particulier afin de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts » à la première phrase ; l'insertion des mots « toutefois, si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secrets dans l'État qui les transmet » à la quatrième phrase ; l'adjonction d'une sixième phrase dans ce paragraphe.

Mandat du Forum mondial

La fraude fiscale internationale occupe désormais une place de choix parmi les préoccupations des responsables politiques, justifiée par les scandales récents qui ont éclaté à travers le monde et par le fait que la crise financière planétaire a braqué les projecteurs sur la fraude fiscale en général. La nécessité de s'attaquer à la fraude fiscale internationale n'est pas nouvelle, mais est devenue impérieuse en raison de l'importance que lui accordent les dirigeants des pays du G20, l'OCDE et d'autres organisations internationales. On s'accorde désormais à reconnaître que, pour combattre efficacement la fraude fiscale internationale, toutes les juridictions doivent appliquer les normes internationales de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales.

L'attention portée par les responsables politiques aux activités menées dans le cadre du Forum mondial et l'urgence d'instituer des normes élevées de transparence et d'échange de renseignements dans les pays du monde entier ont conduit à considérer qu'il était impératif de revoir la structure et le mandat du Forum mondial. Pour ce faire, le Forum mondial s'est réuni à Mexico en septembre 2009 afin d'examiner les progrès accomplis dans la mise en œuvre des normes internationales et d'étudier comment répondre aux appels à une intensification des activités du Forum mondial lancés à l'échelon international. Les participants se sont accordés sur le fait que le Forum mondial devait :

- mener à bien un suivi approfondi et un examen par les pairs de la mise en œuvre des normes de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales ;
- élaborer des instruments multilatéraux pour accélérer les négociations ; et
- veiller à ce que les pays en développement tirent avantage de l'avènement d'un nouvel environnement plus propice à la transparence.

En outre, le Forum mondial s'est doté d'un Comité de pilotage, composé de quinze membres, et d'un Groupe d'examen par les pairs composé de trente membres. Les premières réunions de ce Groupe ont eu lieu en octobre et décembre 2009 et les délégués ont œuvré avec diligence à la mise en place des fondements des examens, qui ont débuté en mars 2010.

Objectif des examens par les pairs

Le Forum mondial a engagé un processus solide, transparent et accéléré d'examens de la mise en œuvre des normes internationales de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales. Les équipes d'évaluation, composées de représentants des pays membres du Forum, aux côtés du personnel du Secrétariat du Forum, procèdent à des examens et évaluations systématiques du cadre juridique et réglementaire pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, ainsi que de l'application pratique de ce cadre par les juridictions. L'objectif ultime est d'aider les juridictions à mettre en œuvre efficacement les normes internationales en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales.

L'efficacité des examens effectués par le Forum mondial repose en partie sur l'influence mutuelle et le dialogue ouvert entre les juridictions au cours du processus, ainsi que sur la diffusion publique des résultats. Le processus d'examen par les pairs associe la formulation de recommandations formelles dans les rapports, un dialogue informel entre les pairs, un droit de regard du public et l'effet de tous ces facteurs sur l'opinion publique, les administrations et les responsables politiques du pays. Il permet d'appréhender les différents moyens d'appliquer les normes dans les systèmes nationaux et incite les juridictions à renforcer leur cadre juridique et réglementaire et à accroître son efficacité, afin de satisfaire aux normes internationales de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales.

Le processus d'examen par les pairs

Généralités

Tous les membres du Forum mondial, de même que les pays et territoires dont le Forum mondial estime qu'ils sont concernés par ses travaux, font l'objet d'examens de leur mise en œuvre des normes en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales. Ceux-ci se déroulent en deux temps. La Phase 1 examine le cadre juridique et réglementaire pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. La Phase 2 évalue la mise en œuvre des normes dans la pratique. Les examens combinés englobent à la fois l'étude du cadre juridique et réglementaire (Phase 1) et la mise en œuvre des normes dans la pratique (Phase 2).

Le rapport final est le principal résultat de ce travail. Ce rapport identifie et décrit les forces et faiblesses existantes et formule des recommandations sur les améliorations à apporter par la juridiction examinée.

Les rapports d'examen reflètent des informations et des contributions provenant de diverses sources, y compris les renseignements fournis par les pairs, des informations et des données communiquées par la juridiction examinée, et des recherches indépendantes effectuées par l'équipe d'évaluation. Lors des examens de Phase 1 et de Phase 2, la contribution des pairs est sollicitée au début du processus, par le biais d'un appel général à commentaires pour les examens de Phase 1 et d'un questionnaire pour les examens de Phase 2. En fonction du type d'examen, un questionnaire de Phase 1 ou de Phase 2 est utilisé pour recueillir des informations auprès de la juridiction examinée. Celle-ci doit également mettre les documents et les données à la disposition de l'équipe d'évaluation. Ces questionnaires permettent aux évaluateurs de disposer d'une feuille de route précise pour accomplir leur mission, garants d'examens cohérents et complets.

Le Forum mondial a établi trois documents fondamentaux pour mener à bien les examens : les *termes de référence*, qui décomposent les normes en éléments essentiels et aspects spécifiques ; la *méthodologie des examens par les pairs et des examens des non-membres*, qui fournit des orientations détaillées sur les procédures d'examen ; et les *critères d'évaluation*, qui établissent un système d'évaluation de la mise en œuvre des normes.

Rôle des évaluateurs

Les examens sont conduits par une équipe d'évaluation, qui se compose de deux experts et d'un membre du Secrétariat.

Les membres de l'équipe d'évaluation représentent le Forum mondial lors de la conduite de l'examen. Les évaluateurs n'agissent pas à titre officiel de représentants de leurs juridictions respectives. Ils accomplissent leur travail de façon objective et équitable, sans se laisser influencer par des considérations d'intérêt national, qui pourraient compromettre la crédibilité du processus d'examen.

L'équipe d'évaluation doit veiller à ce que l'examen par les pairs soit impartial, transparent, complet et multilatéral. Les examens, qui sont menés dans un esprit de consensus, reposent beaucoup sur la confiance mutuelle entre l'équipe d'évaluation et la juridiction examinée, ainsi que sur la confiance collective dans le processus.

Les évaluateurs doivent être conscients de la charge de travail qu'implique la participation au processus d'examen et en tenir compte pour leurs obligations nationales. Le processus d'examen par les pairs mobilise beaucoup de temps et d'énergie, avant, pendant et après l'examen, et jusqu'à l'adoption du rapport final. En acceptant d'y participer, les évaluateurs s'engagent à travailler dans un esprit d'équipe, de collaboration et de respect des délais.

Rôle de la juridiction évaluée

La participation à l'examen de la juridiction évaluée implique de coopérer avec l'équipe d'évaluation, le Groupe d'examen par les pairs et le Secrétariat, notamment par les actions suivantes : mise à disposition des documents et des données ; réponse aux questions et aux demandes d'informations ; facilitation des contacts et accueil des missions sur place. Pour l'examen de non-membres du Forum mondial, la coopération et la participation de la juridiction évaluée sont souhaitées, mais quoi qu'il en soit l'examen sera réalisé en se fondant sur les meilleures informations existantes. Les personnes chargées de participer à l'examen au nom de la juridiction évaluée peuvent être des représentants de l'autorité compétente de la juridiction, ainsi que d'autres fonctionnaires des ministères et organismes publics concernés.

Rôle du Secrétariat

Le Secrétariat se situe à l'interface entre les évaluateurs et la juridiction évaluée ; il coordonne les calendriers et le processus d'examen. Le Secrétariat coopère avec les évaluateurs afin d'analyser toutes les informations pertinentes et poser des questions supplémentaires à la juridiction évaluée. Il joue un rôle important de coordination lors de la préparation de la première version du rapport, ainsi que pour l'intégration des commentaires des évaluateurs et de la juridiction évaluée. Enfin, le Secrétariat a pour tâche de faciliter l'examen et l'approbation du rapport par le Groupe d'examen par les pairs, et son adoption par le Forum mondial.

Confidentialité

Le respect des principes de confidentialité garantit à chaque participant un examen franc et honnête. Les documents produits par les membres du Forum concernant une juridiction examinée (ex. réponses au questionnaire, propositions de questions à l'intention de la juridiction évaluée et réponses de celle-ci) sont traités confidentiellement et ne font pas l'objet d'une diffusion publique. Il en va de même pour les documents établis au cours de l'examen par une juridiction évaluée (ex. documents décrivant le régime en place, réponses au questionnaire ou aux questions des évaluateurs) et par le Secrétariat ou les évaluateurs (ex. rapports des évaluateurs, projets de rapports), sauf si la juridiction évaluée et le Secrétariat autorisent leur diffusion. Les évaluateurs ne doivent pas conserver d'exemplaires des documents soumis et ne doivent pas utiliser leur contenu à des fins autres que l'examen par les pairs.

PARTIE I : PRINCIPAUX DOCUMENTS DU FORUM MONDIAL POUR LES EXAMENS PAR LES PAIRS

Principaux documents du Forum mondial pour les examens par les pairs

Cette section décrit brièvement les principaux documents établis par le Forum mondial pour mener à bien les examens, les sources faisant autorité des normes de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, ainsi que les sources supplémentaires qui peuvent être utiles aux évaluateurs, au Groupe d'examen par les pairs et au Forum mondial pour appliquer les normes au cours du processus d'examen. Ces documents sont reproduits après cette section.

Principaux documents pour les examens

Termes de référence

Les termes de référence décrivent les normes en matière de transparence et d'échange de renseignements et les décomposent en 10 éléments essentiels qui doivent être évalués au moyen du processus d'examen. Ces éléments essentiels sont à leur tour divisés en 31 aspects spécifiques. Les termes de référence constituent, pour les équipes d'évaluation, le fondement sur lequel s'appuie l'évaluation du cadre juridique et réglementaire des juridictions et de leur mise en œuvre concrète des normes. Ils sont également à la base des questionnaires des Phases 1 et 2. Les termes de référence s'inspirent essentiellement des sources faisant autorité (voir B) et d'autres sources complémentaires reconnues (voir C).

Méthodologie des examens par les pairs et des examens des non-membres

La méthodologie des examens par les pairs et des examens des non-membres définit des procédures et des orientations détaillées pour les examens par les pairs des membres du Forum et pour les examens équivalents des non-membres. Elle fournit :

- des informations détaillées sur la création des équipes d'évaluation ;
- des procédures pour obtenir les contributions des pays partenaires et recevoir les réponses du pays examiné ;
- des instructions pour les missions sur place ;
- les principales responsabilités de chacun des participants au processus d'examen par les pairs ;

- des modèles de calendriers d'évaluation ;
- les procédures d'adoption d'un rapport ;
- et la structure des rapports d'examen par les pairs.

Critères d'évaluation

Les critères d'évaluation établissent un système d'évaluation de la mise en œuvre des normes pour les examens de Phase 1, de Phase 2 et les examens combinés. Les examens de Phase 1 conduisent à l'une des conclusions suivantes pour chacun des éléments essentiels : l'élément est en place ; l'élément est en place, mais certains aspects de sa mise en œuvre nécessitent une amélioration ; l'élément n'est pas en place. Les examens de Phase 2 conduisent à une notation de chacun des éléments essentiels et à l'attribution d'une note globale, qui s'appuient sur un système à quatre niveaux : conforme ; conforme pour l'essentiel ; partiellement conforme ; et non conforme. Les conclusions des examens de Phase 1 et les notations des examens de Phase 2 s'accompagnent de recommandations d'amélioration.

Termes de références

Introduction

1. Le Forum mondial s'est réuni les 1er et 2 septembre 2009 à Mexico et, dans son résumé des conclusions, a décidé de se restructurer et de se doter d'un mandat de trois ans en vue d'établir un processus solide et exhaustif d'examen par les pairs afin de suivre et d'examiner les progrès accomplis en direction d'un échange de renseignements efficace et complet.

2. Afin de mener à bien ses activités de suivi et d'examen par les pairs, le Forum mondial a constitué un Comité d'examen par les pairs. Le Forum a ensuite décidé de la composition du Comité d'examen par les pairs, et son Président en a informé l'ensemble des membres le 30 septembre. Le Comité d'examen par les pairs a pour mission « d'élaborer une méthodologie et des termes de référence détaillés en vue d'établir un processus solide, transparent et accéléré » (voir son mandat à l'annexe 1).

3. Les normes en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales élaborées par le Forum mondial et par l'OCDE sont désormais presque universellement acceptées. Les sources de ces normes sont présentées à l'annexe 2. Des procédures transparentes et une définition claire des normes servant de base aux évaluations constituent les caractéristiques d'un mécanisme d'examen par les pairs de qualité. Les termes de référence décrivent les normes et les décomposent en 10 éléments essentiels qui doivent être évalués à travers les activités de suivi et d'examen par les pairs.

4. Ces termes de référence seront utilisés par les équipes d'évaluation comme critères et principaux éléments par rapport auxquels le cadre juridique et administratif des juridictions et la mise en œuvre effective des normes seront évalués. Le Secrétariat s'en inspirera également pour rédiger des questionnaires qui pourront servir de fondement aux examens par les pairs. Ces questionnaires permettront aux examinateurs de disposer d'une feuille de route précise pour conduire les examens par les pairs, garants d'examens cohérents et complets.

Norme de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales

5. Les principes de transparence et d'échange effectif de renseignements à des fins fiscales sont principalement énoncés dans le Modèle OCDE d'accord d'échange de renseignements en matière fiscale de 2002 (le Modèle d'accord de l'OCDE) et ses commentaires, ainsi qu'à l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE) et ses commentaires, dans sa version mise à jour en 2004 (et approuvée par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005). Les révisions de l'article 26 visant à tenir compte des travaux accomplis par le Forum Mondial ont également été intégrées dans le Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies). Les normes sont désormais presque universellement admises. Elles ont été approuvées par les ministres des Finances et les gouverneurs des banques centrales du G20 lors de leur réunion de Berlin en 2004. Tous les membres du Forum les ont désormais entérinées.

6. Les normes prévoient l'échange sur demande de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation fiscale interne de la partie requérante. Il n'est pas loisible « d'aller à la pêche aux renseignements », mais tous les renseignements vraisemblablement pertinents doivent être communiqués, y compris les renseignements bancaires et les informations détenues par des fiduciaires, indépendamment de l'existence d'un intérêt fiscal national ou de l'application du principe de double criminalité.

7. Outre les principales sources faisant autorité, plusieurs documents contiennent des orientations sur les modalités d'application des normes, notamment en ce qui concerne la transparence. Par exemple, s'agissant de garantir la disponibilité d'informations comptables fiables, le Groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité (« JAHGA »)[2] a élaboré des orientations sur la transparence comptable. Parmi les autres sources secondaires figurent le Manuel sur l'échange de renseignements (2006), les notes d'orientation de 2004 du Forum sur les pratiques fiscales dommageables, ainsi que les recommandations, normes et rapports du GAFI (voir l'annexe 2).

8. L'échange de renseignements en matière fiscale est effectif lorsque des renseignements fiables, vraisemblablement pertinents et respectant les obligations fiscales d'une juridiction requérante sont disponibles ou peuvent être rendus disponibles dans les délais impartis et lorsqu'il existe des dispositifs

[2] Le JAHGA a été constitué en 2003 sous l'égide du Forum mondial. Pour connaître les normes élaborées par le JAHGA, voir le rapport intitulé « Permettre un échange effectif de renseignements : norme sur la disponibilité et la fiabilité » (le rapport du JAHGA).

juridiques permettant l'obtention et l'échange de renseignements[3]. Il est donc utile, à des fins conceptuelles, de considérer que la transparence et l'échange de renseignements recouvrent trois composantes fondamentales :

- la disponibilité des renseignements,
- l'accès approprié à ces renseignements, et
- l'existence de mécanismes d'échange de renseignements.

9. En d'autres termes, les renseignements doivent être disponibles, les autorités fiscales doivent y avoir accès et il doit exister une base adéquate pour leur échange. Si l'un ou l'autre de ces éléments est manquant, l'échange de renseignements ne sera pas effectif.

10. Le reste de cette section présente les éléments essentiels des principes de transparence et d'échange effectif de renseignements. Pour être en mesure de déterminer si une juridiction a ou non mis en œuvre les normes, les évaluateurs devront comprendre chacun des principes essentiels et déterminer ce qu'une juridiction doit faire pour s'y conformer. Les sections se divisent en trois parties, conformément à la structure indiquée ci-dessus : disponibilité des renseignements (Partie A), accès aux renseignements (Partie B) et échange de renseignements (Partie C).

Disponibilité de renseignements bancaires, relatifs à la propriété, à l'identité et d'ordre comptable

11. Un échange effectif de renseignements nécessite la disponibilité d'informations fiables. Il requiert en particulier des renseignements sur l'identité des propriétaires et autres parties prenantes, ainsi que des informations sur les opérations effectuées par les entités et autres structures organisationnelles. Ces informations peuvent être conservées pour des motifs fiscaux, réglementaires, commerciaux ou autres. Si de telles informations ne sont pas conservées ou du moins pas pendant une période de temps raisonnable, l'autorité compétente de la juridiction peut ne pas être en mesure de se les procurer et de les communiquer sur demande.

A. Disponibilité des renseignements – Éléments essentiels

A.1 Les juridictions doivent s'assurer que leurs autorités compétentes ont à disposition des renseignements relatifs à la propriété et à l'identité pour l'ensemble des entités et arrangements pertinents[4].

3 Rapport du JAHGA, par. 1.

A.1.1. Les juridictions[5] doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent d'informations permettant d'identifier les propriétaires de sociétés de capitaux et autres personnes morales[6]. Les propriétaires comprennent le propriétaire légal et, lorsqu'un propriétaire légal agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou en vertu d'une disposition similaire, cette autre personne, ainsi que les personnes qui font partie d'une chaîne de propriété[7].

A.1.2. Lorsque les juridictions autorisent l'émission d'actions au porteur, elles doivent avoir mis en place des mécanismes appropriés permettant d'identifier les propriétaires de ces actions[8]. Une possibilité parmi d'autres consiste à

4 Toute référence aux « entités et arrangements pertinents » vise (i) les sociétés de capitaux, fondations, Anstalten et autres structures analogues, (ii) les sociétés de personnes et autres groupements de personnes, (iii) les trusts et autres structures analogues, (iv) les fonds et dispositifs de placement collectif, (v) toute personne détenant des actifs en qualité de fiduciaire et (vi) toute autre entité ou arrangement pertinent dans le cas du pays évalué.

5 Il incombe au pays selon la législation duquel les sociétés ou personnes morales sont constituées de s'assurer que des renseignements relatifs à la propriété de ces entités sont disponibles. En outre, lorsqu'une société ou une personne morale a un lien suffisant avec une autre juridiction, notamment lorsqu'elle est résidente de ce pays à des fins fiscales (par exemple parce que c'est là que se situe son siège de direction ou d'administration effective), cet autre pays devra aussi s'assurer que des renseignements sur la propriété sont disponibles.

6 Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale (noter toutefois les exceptions pour les sociétés cotées ou les fonds et dispositifs de placement collectif publics) et paragraphe 1 du rapport du JAHGA. Soulignons que les Recommandations du GAFI indiquent que les juridiction devraient prendre des mesures pour empêcher l'utilisation illicite de personnes morales en lien avec le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme en s'assurant que leur législation commerciale, leur droit des sociétés et leurs autres lois prévoient l'accès à des informations transparentes sur les bénéficiaires effectifs et sur le contrôle des personnes morales. Des dispositions analogues s'appliquent à la transparence concernant les bénéficiaires effectifs et le contrôle des trusts et des autres constructions juridiques, selon le cas.

7 Voir le point B.1.1.

8 Voir la note de bas de page 3 ci-dessus.

conclure un accord de garde avec un conservateur agréé ou un autre accord similaire visant à immobiliser ces actions.

A.1.3. Les juridictions doivent veiller à ce que leurs autorités compétentes disposent d'informations permettant d'identifier les associés d'une société de personnes qui (i) réalise des recettes, pratique des déductions ou des crédits à des fins fiscales dans la juridiction, (ii) exerce des activités commerciales dans la juridiction ou (iii) est une société en commandite constituée selon les lois de cette juridiction [9].

A.1.4. Les juridictions doivent prendre toutes les mesures raisonnables[10] pour garantir que leurs autorités compétentes disposent d'informations qui identifient le constituant, le fiduciaire[11] et les bénéficiaires de trusts explicites (i) créées en vertu des lois de cette juridiction, (ii) administrées dans cette juridiction ou (iii) dont un fiduciaire est résident de cette juridiction[12].

A.1.5. Les juridictions qui autorisent la constitution de fondations doivent veiller à ce que leurs autorités compétentes disposent d'informations concernant les fondations constituées selon leurs lois leur permettant d'identifier les fondateurs, les membres du conseil de la fondation et les bénéficiaires (le cas échéant), ainsi que toute autre personne compétente pour représenter la fondation[13].

A.1.6. Les juridictions doivent avoir mis en place des mécanismes d'application efficaces qui garantissent la disponibilité des renseignements, une

9 Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE.

10 Le Forum mondial réexaminera cet aspect à la lumière de l'expérience acquise par les pays à l'occasion des examens par les pairs et décidera, avant la fin de la Phase 1, des éclaircissements supplémentaires sont nécessaires pour garantir un échange effectif de renseignements.

11 Le terme « fiduciaire » utilisé ici désigne également un protecteur ou un administrateur d'un trust, ainsi que toute autre personne (quel que soit le titre de cette personne concernant le trust susceptible d'être pris en considération) qui, en vertu des termes du trust et/ou de la législation applicable, est responsable de la distribution et/ou de l'administration de la fiducie, indépendamment du fait que cette fonction doive être exercée à titre fiduciaire, soit partagée avec une ou plusieurs autres personnes ou soit de portée limitée.

12 Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE. Voir également les notes explicatives sur les trusts explicites dans l'annexe du rapport du JAHGA, par. 6.

13 Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE.

possibilité parmi d'autres étant de disposer de pouvoirs contraignants suffisamment forts[14].

A.2 Les juridictions doivent s'assurer que des registres comptables fiables soient tenus pour l'ensemble des entités et arrangements pertinents[15].

A.2.1. Les registres comptables doivent (i) correctement exposer toutes les transactions, (ii) permettre de déterminer à tout moment la situation financière de l'entité ou de l'arrangement avec une précision raisonnable et (iii) permettre la préparation des états financiers.

A.2.2. Les registres comptables doivent en outre inclure la documentation sous-jacente, comme les factures, contrats, etc. et détailler (i) toutes les sommes reçues et versées ainsi que l'objet de ces recettes ou versements ; (ii) toutes les ventes ou achats ainsi que les autres transactions ; et (iii) l'actif et le passif de l'entité ou de l'arrangement pertinent.

A.2.3. Les registres comptables doivent être conservés pendant une durée minimale de 5 ans.

A.3 Les renseignements bancaires doivent être disponibles pour tous les titulaires de comptes.

A.3.1. Les renseignements bancaires doivent inclure toutes les données relatives aux comptes et aux informations financières et sur les transactions qui s'y rapportent[16].

Accès aux renseignements bancaires, relatifs à la propriété, à l'identité et d'ordre comptable

12. Une enquête fiscale peut nécessiter un large éventail de renseignements et les juridictions doivent avoir l'autorité pour obtenir de telles informations. Cela comprend notamment de renseignements détenus par les banques et autres institutions financières ainsi que ceux concernant la propriété de sociétés de capitaux ou l'identité de détenteurs d'intérêts dans d'autres personnes ou entités, comme les sociétés de personnes ou les trusts, ainsi que de renseignements comptables concernant toutes ces entités.

14 GAFI, *AML/CFT Evaluations and Assessments: Handbook for Countries and Assessors*, critères 33.1-33.3, p. 62 (avril 2009).

15 Voir le rapport du JAHGA.

16 Voir le point B.1.

13. Les évaluateurs du Comité d'examen par les pairs doivent déterminer si les pouvoirs d'accès dans une juridiction donnée couvrent les catégories adéquates de personnes et de renseignements et si les droits et protections sont compatibles avec un échange effectif de renseignements.

B. Accès aux renseignements – Éléments essentiels

B.1. Les autorités compétentes doivent, au titre d'un accord d'échange de renseignements, avoir le pouvoir d'obtenir et de communiquer les informations demandées à une personne placée sous leur compétence territoriale et qui détient ou contrôle ces informations (indépendamment de toute obligation juridique impartie à cette personne de respecter la confidentialité de ces informations)[17].

B.1.1. Les autorités compétentes doivent avoir le pouvoir de se procurer et de communiquer les renseignements détenus par des banques, d'autres institutions financières et toute personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire, y compris les mandataires et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété de sociétés de capitaux, sociétés de personnes, trusts, fondations et autres entités pertinentes, y compris dans la mesure où ils sont détenus par les autorités de la juridiction ou détenus ou contrôlés par des personnes relevant de la compétence territoriale de la juridiction, des renseignements en matière de propriété concernant toutes ces personnes lorsqu'elles font partie d'une chaîne de propriété[18].

B.1.2. Les autorités compétentes doivent avoir le pouvoir de se procurer et de communiquer des registres comptables pour l'ensemble des entités et arrangements pertinents[19].

B.1.3. Les autorités compétentes doivent utiliser toutes les mesures de collecte adéquates pour obtenir les renseignements requis, nonobstant le fait que la juridiction requise n'a pas nécessairement besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales (ces renseignements doivent être obtenus, qu'ils concernent ou non un contribuable faisant actuellement l'objet d'un contrôle par la juridiction requise juridiction).

B.1.4. Les juridictions doivent avoir pris des mesures coercitives efficaces pour contraindre la production des renseignements[20].

17 Voir toutefois la section C.4.

18 Voir l'article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE.

19 Voir le rapport du JAHGA, paragraphes 6 et 22.

20 Voir le rapport du JAHGA, paragraphe 22.

B.1.5. Une juridiction ne doit pas rejeter une demande d'informations formulée en vertu d'un mécanisme d'échange de renseignements en invoquant les dispositions de sa législation relatives au secret (par exemple le secret bancaire, secret des affaires d'entreprise).

B.2 Les droits et protections (droits de notification ou d'appel par exemple) applicables aux personnes dans la juridiction requise doivent être compatibles avec un échange effectif de renseignements.

B.1.6. Les droits et protections ne doivent pas entraver ou retarder indûment un échange effectif de renseignements[21]. Par exemple, les procédures de notification devraient permettre des exceptions à la notification préalable (par exemple, dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par la juridiction requérante).

Échange de renseignements

14. En général, les juridictions ne peuvent échanger des renseignements à des fins fiscales que s'ils sont dotés d'un mécanisme ou d'un fondement juridique adéquat. La compétence juridique pour échanger des renseignements peut résulter d'accords bilatéraux ou multilatéraux (par exemple, conventions de double imposition, accords d'échange de renseignements fiscaux, Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale) ou de la législation nationale. Au sein de groupements régionaux spécifiques, l'échange de renseignements peut être réalisé en application d'instruments juridiques propres à ces groupements (par exemple, dans l'UE, les Directives et Règlements en matière d'assistance mutuelle). Les évaluateurs du Groupe d'examen par les pairs devront déterminer si le réseau d'échange de renseignements mis en place par une juridiction est adéquat compte tenu des circonstances particulières qui lui sont propres.

C. Échange de renseignements – Éléments essentiels

C.1. Les mécanismes d'échange de renseignements doivent permettre un échange efficace de renseignements et doivent :

21 Voir l'article 1 du Modèle d'accord d'échange de renseignements de l'OCDE.

C.1.1. Permettre l'échange de renseignements sur demande lorsqu'il est vraisemblablement pertinent[22] pour l'administration et l'application de la législation interne de la juridiction requérante[23].

C.1.2. Permettre l'échange de renseignements concernant toutes les personnes (et pas seulement celles qui sont résidentes de l'un des États contractants aux fins d'une convention ou qui sont ressortissantes de l'un des États contractants).

C.1.3. Ne pas permettre à une juridiction requise de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par un établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété dans une personne[24].

C.1.4. Prévoir que les renseignements doivent être échangés même si la juridiction requise n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales[25].

C.1.5. Ne pas appliquer les principes relatifs à la double criminalité afin de restreindre l'échange de renseignements.

C.1.6. Prévoir l'échange de renseignements à la fois dans les affaires fiscales de nature civile et pénale.

C.1.7. Permettre la communication des renseignements dans les formes particulières demandées (y compris des dépositions de témoins et des copies

22 Voir les articles 1 et 5(5) du Modèle d'accord de l'OCDE et les commentaires correspondants. Il incombe à l'État requérant de démontrer que les renseignements qu'il souhaite obtenir sont vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de sa législation fiscale. L'article 5(5) du Modèle d'accord de l'OCDE contient une liste d'informations qu'un État requérant doit fournir afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

23 Voir l'article 1 du Modèle d'accord de l'OCDE, le paragraphe 5.4 des commentaires révisés (2008) relatifs à l'article 26 du Modèle de Convention des Nations Unies et le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

24 Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, art. 26(5) ; article 5(4)(a) du Modèle d'accord de l'OCDE.

25 Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, art. 26(4) ; article 5(2) du Modèle d'accord de l'OCDE.

certifiées conformes de documents originaux) dans la mesure où la loi et les pratiques nationales de la juridiction l'autorisent.

C.1.8. Être en vigueur ; lorsque des accords ont été conclus, les juridictions doivent prendre toutes les mesures nécessaires pour les mettre rapidement en vigueur.

C.1.9. Entre en vigueur par l'adoption de la législation permettant à la juridiction de se conformer aux dispositions du mécanisme[26].

C.2 Le réseau de mécanismes d'échange de renseignements des juridiction doit couvrir tous les partenaires pertinents[27].

26 Article 10 du Modèle d'accord de l'OCDE.

27 Comme en est convenu le Sous-groupe sur l'établissement de règles du jeu équitables du Forum mondial dans son document intitulé *Taking the Process Forward in a Practical Way* (novembre 2008), un pays est considéré comme ayant mis en œuvre, pour l'essentiel, la norme sur l'échange de renseignements dans le cadre des évaluations menées par le Forum mondial s'il a conclu des accords ou mis en place des mécanismes unilatéraux qui prévoient l'échange de renseignements conforme à la norme avec au moins 12 pays de l'OCDE. Cette référence a alors été considéré comme étant une ligne de démarcation adéquate entre les pays qui mettent en œuvre la norme et ceux qui ne le font pas. Toutefois, cette référence fait partie d'un processus évolutif et devra être réévalué à la lumière des circonstances. En outre, parallèlement à la réunion des chefs d'État et de gouvernement du G20 à Londres le 2 avril 2009, le Secrétaire Général de l'OCDE a diffusé un rapport d'étape qui dispose qu'un pays qui a conclu des accords avec 12 pays, membres ou non de l'OCDE, est considéré comme ayant mis en œuvre, pour l'essentiel, la norme en matière d'échange de renseignements. Il s'avère que pour certains pays, le seuil de 12 accords est probablement trop bas pour permettre un échange de renseignements avec tous les pays requérants pertinents. En définitive, la norme prévoit que les pays échangent des renseignements avec tous les partenaires pertinents, c'est-à-dire ceux qui souhaitent conclure un accord d'échange de renseignements. Il n'est pas possible de conclure des accords uniquement avec des partenaires dépourvus d'importance économique. Si un pays refuse de conclure des accords ou d'engager des négociations avec des partenaires, notamment avec des partenaires dont on est normalement en droit d'attendre qu'ils aient besoin de renseignements émanant de ce pays pour administrer et appliquer correctement leur législation fiscale, il convient de le signaler au Groupe d'examen par les pairs, car cela peut traduire une réticence à mettre en œuvre les normes.

C.3 Les mécanismes d'échange de renseignements des juridictions doivent comporter des dispositions garantissant la confidentialité des renseignements reçus.

C.3.1. Les mécanismes d'échange de renseignements doivent prévoir que tout renseignement reçu est tenu confidentiel et, sauf si les juridictions concernées en décident autrement, ne peut être divulgué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs) qui sont concernées par l'établissement, la perception, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés par la clause relative à l'échange de renseignements ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités ne peuvent utiliser ces renseignements qu'à ces fins[28]. Les juridictions doivent veiller à ce que des protections adéquates existent pour garantir la confidentialité des renseignements échangés[29].

C.3.2. Outre les renseignements communiqués directement par la juridiction requise à la juridiction requérante, toutes les demandes relatives à ces renseignements, les documents de référence qui s'y rapportent et tout autre document qui reflète ces renseignements, y compris les communications entre la juridiction requérante et la juridiction requise et les communications au sein des autorités fiscales de l'une ou l'autre de ces juridictions doivent être tenus confidentiels par les juridictions, de la même manière que les renseignements mentionnés au point C.3.1.

C.4 Les mécanismes d'échange de renseignements doivent respecter les droits et protections des contribuables et des tiers.

C.4.1. Les juridiction requises ne doivent pas être obligées de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou dont la communication serait contraire à l'ordre public[30].

C.5 La juridiction doit fournir rapidement les renseignements demandés en vertu de son réseau de conventions.

28 Voir l'article 8 du Modèle d'accord de l'OCDE et l'article 26(2) des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies.

29 Voir le point B.2.

30 Voir les Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, article 26(3)(b) et ses commentaires, ainsi que l'article 7 du Modèle d'accord de l'OCDE.

C.5.1. Les juridictions doivent être en mesure de répondre dans les 90 jours à compter de la réception de la demande en fournissant les renseignements requis ou en informant la juridiction requérante du statut de sa demande[31].

C.5.2. Les juridictions doivent être dotées des ressources et des processus organisationnels adéquats pour fournir des réponses rapides.

C.5.3. L'assistance par l'échange de renseignements ne doit pas être assortie de conditions déraisonnables, disproportionnées ou indûment restrictives.

Résultat du processus d'examen par les pairs

15. Dans une perspective d'analyse, il est important de bien différencier les deux phases en fonction de leur contenu thématique essentiel. La Phase 1 porte sur le cadre juridique d'une juridiction et la Phase 2 concerne la mise en œuvre pratique de ce cadre. Toutefois, il faut conserver à l'esprit que dans la mesure où les deux phases se succèdent, la deuxième recoupe normalement une partie des questions traitées lors de la phase 1. Les examens de Phase 2 peuvent également contribuer à mieux mesurer l'importance des lacunes mises en évidence lors de la Phase 1. Les phases suivantes du processus d'examen par les pairs analysent aussi les mesures correctives engagées par les juridictions en réponse aux problèmes décelés dans les rapports d'examen précédents. Ce chevauchement naturel entre phases existe dans d'autres systèmes d'examen par les pairs, comme le GAFI et le Groupe de travail de l'OCDE sur la corruption (GTC).

Examens de Phase 1 : cadre juridique et réglementaire

16. L'examen de Phase 1 évalue le cadre juridique et administratif de chaque juridiction au regard d'éléments essentiels. Il cherche à appréhender le réseau d'accords internationaux conclus par la juridiction, en se fondant sur les informations recueillies à l'occasion de l'évaluation continue des nouveaux accords, mises à jour si nécessaire. L'examen englobe aussi les situations dans lesquelles il peut être nécessaire d'intégrer l'obligation conventionnelle en droit interne par l'intermédiaire de la loi. L'examen vérifiera également que l'absence d'intérêt fiscal national ou l'existence de dispositions strictes relatives au secret n'empêchent pas d'obtenir et d'échanger des renseignements et que la législation nationale prévoit les pouvoirs d'enquête requis. Enfin, il s'assurera de la disponibilité des renseignements dans chaque juridiction, en confrontant les règles locales en matière de tenue de registres comptables aux normes du JAHGA.

31 Voir l'article 5(6)(b) du Modèle d'accord de l'OCDE.

17. Par conséquent, le rapport rédigé à la suite de l'examen de Phase 1 décrira en détail les éléments du cadre juridique et administratif des juridictions en matière de transparence et d'échange de renseignements. Il se composera de trois sections :

i) disponibilité des renseignements

ii) accès aux renseignements

iii) échange de renseignements

18. Chacune de ces sections analysera les éléments essentiels décrits ci-dessus. Certains des éléments essentiels peuvent, à l'issue de l'examen de la Phase 1, faire l'objet d'un jugement tranché. D'une manière générale, il sera possible d'indiquer si une juridiction donnée a conclu des accords d'échange de renseignements avec toutes les parties concernées, si ces parties ont accès à toutes les informations pertinentes et si ces informations doivent systématiquement être disponibles. Néanmoins, d'autres éléments nécessiteront de mener un examen de Phase 2 avant de pouvoir déterminer si la juridiction se conforme ou non à la norme. En particulier, il faudra le plus souvent évaluer l'application pratique du cadre juridique d'une juridiction pour déterminer si cette juridiction fournit les renseignements en temps voulu et si les droits et protections accordés aux personnes dans une juridiction ont pour effet d'entraver ou de retarder indûment un échange effectif de renseignements.

19. En outre, le rapport identifiera et décrira les éventuelles lacunes existantes et formulera des recommandations visant à y remédier. Ces recommandations doivent être précises et fournir des orientations claires sur ce qui est attendu de la juridiction. Pour aider les juridictions à mettre en œuvre les normes, le rapport peut le cas échéant suggérer un programme d'assistance technique. Par ailleurs, les examens peuvent prendre acte du fait qu'une juridiction a des pratiques d'échange de renseignements qui vont au delà de la norme, comme l'échange automatique ou spontané, les contrôles fiscaux simultanés ou autorise des représentants agréés de la juridiction requérante à être présents sur son territoire pour interroger des personnes ou examiner des registres, ou le faire pour le compte d'une autre juridiction. Ces pratiques seront sans effet sur l'évaluation.

Phase 2 : Suivi et examen de la mise en œuvre effective des normes

20. La deuxième phase du suivi et de l'examen par les pairs portera sur l'efficacité de l'échange de renseignements. Même si des instruments internationaux satisfaisants doublés d'un cadre juridique national solide sont en place, l'efficacité de l'échange de renseignements dépendra des pratiques des autorités compétentes. En définitive, les examens évalueront la qualité des renseignements échangés, en tenant compte des points de vue des parties requérantes.

21. Il existe de nombreuses défaillances potentielles, qui vont du manque de volonté à des obstacles pratiques comme des ressources insuffisantes pour obtenir et échanger les renseignements demandés ou des exigences de procédure qui entravent un échange effectif. À ceci s'ajoutent des défaillances potentielles dans la qualité des demandes formulées. L'évaluation de l'efficacité de l'échange de renseignements nécessite de disposer de données quantitatives, comme des statistiques permettant une analyse pertinente du traitement des demandes et du délai entre la demande et la réponse, ainsi que des données qualitatives, qui reflètent la fiabilité et la pertinence des renseignements échangés avec les parties requérantes. L'examen par les pairs doit rechercher des informations depuis diverses sources, y compris, le cas échéant, lors de la visite sur place, sur l'adéquation des ressources consacrées à l'établissement d'un échange effectif de renseignements.

22. Le rapport rédigé à l'issue des examens de Phase 2 suivra la même structure que pour la Phase 1 et se divisera entre disponibilité, accès et échange de renseignements. Toutefois, les examens de Phase 2 se concentreront sur l'application pratique dans ces domaines et comporteront une analyse de l'expérience des juridictions en matière d'échange de renseignements. Les évaluations de Phase 1 peuvent être revues à la lumière des résultats de la Phase 2. Lorsque l'examen de Phase 1 a donné lieu à des recommandations, on cherchera à déterminer si elles ont été mises en œuvre. Si, d'une manière générale, une juridiction fournit les renseignements demandés dans des délais raisonnables, il ne sera guère utile de formuler des recommandations spécifiques. Toutefois, des recommandations seront formulées le cas échéant en vue d'éviter des difficultés potentielles pour établir ou maintenir un échange effectif de renseignements.

Annexe 1 – Mandat du comité d'examen par les pairs

Le résumé des conclusions adopté lors de la réunion du Forum mondial à Mexico les 1er et 2 septembre 2009 concernant l'établissement d'un processus d'examen par les pairs dispose ce qui suit :

Établir un processus solide et exhaustif de suivi et d'examen par les pairs

- Afin de mener à bien ses activités de suivi et d'examen par les pairs de la mise en œuvre des normes en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, le Forum Mondial a constitué un Comité d'examen par les pairs chargé d'élaborer une méthodologie et des termes de référence détaillés en vue d'établir un processus solide, transparent et accéléré.

- Les termes de référence s'appuieront sur les propositions exposées dans la note d'orientation en vue d'approfondir le suivi et l'examen par les pairs, conformément aux discussions menées au cours de la réunion. Il y aura deux phases pour l'examen par les pairs. La Phase 1, qui examinera le cadre juridique et réglementaire en vigueur dans chaque juridiction, commencera début 2010 et s'achèvera pour tous les membres au cours du mandat initial de trois ans. La Phase 2, qui commencera également début 2010, évaluera la mise en œuvre des normes dans la pratique. Le Forum mondial est convenu que toutes les juridictions membres et non-membres concernées seront couvertes par les examens des Phases 1 et 2. Le Comité d'examen par les pairs proposera un calendrier d'examen des juridictions au titre de la Phase 2.

- Contrairement aux examens de la Phase 2, ceux de la Phase 1 ne nécessitent généralement pas de mission sur place.

- Outre les deux phases de l'examen par les pairs, le Forum mondial analysera les instruments juridiques régissant l'échange de renseignements (comme les conventions de double imposition et les accords d'échange de renseignements fiscaux). Ces activités de suivi seront continues et viseront à la fois les membres du Forum et les juridictions non-membres pertinentes, identifiant et distinguant les accords en vigueur et ceux signés mais qui n'ont pas encore pris effet. Elles chercheront à déterminer si ces accords satisfont à la norme. Le premier rapport est prévu pour décembre 2009.

- Le Forum Mondial continuera de publier ses mises à jour annuelles et diffusera le calendrier de ses prochains examens.

- L'ensemble du processus de suivi et d'examen par les pairs sera un exercice continu. Les rapports d'évaluation seront publiés après leur adoption par le Forum Mondial. Les juridictions seront supposés prendre des mesures pour donner suite aux éventuelles recommandations contenues dans le rapport d'examen et rendre compte au Forum Mondial des actions engagées.

Le Groupe d'examen par les pairs élaborera des orientations plus détaillées sur la mise en œuvre de ces conclusions.

Annexe 2 – Sources des normes convenues internationalement en matière de transparence et d'échange effectif de renseignements à des fins fiscales (les normes)

1. Cette annexe décrit succinctement les sources faisant autorité en matière de normes sur la transparence et l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales, ainsi que les sources supplémentaires qui peuvent être utiles aux évaluateurs, au Comité d'examen par les pairs et au Forum Mondial pour l'application des normes lors du processus de suivi et d'examen par les pairs. Les normes convenues à l'échelle internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales se divisent en une source principale et en plusieurs éléments complémentaires.

2. La principale source qui fait autorité contient :

- le Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale de 2002 (le Modèle d'accord) et ses commentaires ;

- l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (le Modèle de Convention fiscale) et ses commentaires, qui est désormais intégré au Modèle de Convention fiscale des Nations Unies.

3. Cette source principale est complétée par plusieurs documents secondaires qui fournissent des éléments contextuels utiles pour comprendre et interpréter les normes. Ces documents ont été élaborés par les organes compétents de l'OCDE ou par le Forum Mondial. Enfin, les travaux de normalisation et d'évaluation étant étroitement liés à des domaines traités par d'autres instances internationales, et en particulier par le GAFI, les principes élaborés par le GAFI peuvent, le cas échéant, être pris en considération pour interpréter et appliquer les normes.

I. Principale source faisant autorité

A. Modèle d'accord et ses commentaires

4. En 2002, le Forum Mondial a créé le Groupe de travail pour un échange effectif de renseignements (le Groupe de travail du Forum

Mondial). Le Groupe de travail était composé de représentants de pays membres de l'OCDE ainsi que de délégués des Antilles néerlandaises, d'Aruba, de Bahreïn, des Bermudes, de Chypre, des Îles Caïman, de l'Île de Man, de l'Île Maurice, de Malte, de Saint-Marin et des Seychelles. En 2002, le Groupe de travail a élaboré un Modèle d'accord qui a servi de base aux négociations de plus de 150 accords d'échange de renseignements fiscaux (CERF).

5. Le Modèle d'accord et ses commentaires constituent une source faisant autorité pour les normes du Forum Mondial sur la transparence et l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales. Il décrit en détail les normes d'échange de renseignements y compris, en ce qui concerne l'obligation de fournir tous les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation fiscale des parties contractantes, les motifs limités acceptables justifiant le rejet d'une demande, le format des demandes, la confidentialité, le secret professionnel de l'avocat et d'autres aspects.

6. Le Modèle d'accord et ses commentaires définissent également la portée des renseignements qui doivent être disponibles et échangés. Celle-ci est essentiellement déterminée par le principe de la pertinence vraisemblable, c'est-à-dire tous les renseignements qui sont vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale.

7. Outre qu'ils posent le principe général de la pertinence vraisemblable, le Modèle d'accord et ses commentaires définissent les types spécifiques de renseignements que la juridiction requise doit être habilitée à obtenir et à fournir, y compris les renseignements bancaires et ceux relatifs à la propriété et à l'identité.

8. Les exemples spécifiques cités dans le Modèle d'accord et ses commentaires ne couvrent pas l'intégralité des renseignements qui doivent être disponibles, accessibles et fiables au regard de la norme de la pertinence vraisemblable. Par exemple, ils ne font pas référence aux renseignements comptables. Le rapport du JAHGA (voir ci-dessous) porte tout spécialement sur les renseignements comptables qui sont vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale.

9. Le Modèle d'accord et ses commentaires définissent des critères en matière d'accès aux renseignements. Ils disposent par exemple que si les renseignements en la possession de l'autorité compétente de la partie requise ne sont pas suffisants pour lui permettre de donner suite à la demande, elle doit prendre toutes les « mesures adéquates de collecte des renseignements » pour fournir les renseignements demandés.

10. Les commentaires du Modèle d'accord reconnaissent que la norme qu'ils établissent peut être mise en œuvre par divers moyens, y compris par le biais de conventions de double imposition. La plupart des conventions de double imposition se fondent sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

B. Article 26 des Modèles de Convention fiscale et ses commentaires

11. Le Modèle de Convention fiscale est le texte juridique le plus largement accepté qui régit les conventions de double imposition. Plus de 3 000 conventions bilatérales sont basées sur ce Modèle. L'article 26 constitue le fondement juridique le plus généralement accepté pour l'échange bilatéral de renseignements à des fins fiscales.

12. En 2002, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE (CAF) a entrepris une révision détaillée de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale et de ses commentaires afin de vérifier qu'ils reflétaient bien les pratiques actuelles des juridictions et de prendre en compte les modifications apportées au Modèle par le Groupe de travail du Forum Mondial. En 2004, la version actuelle de l'article 26 et de ses commentaires a été adoptée et publiée pour la première fois dans l'édition 2005 du Modèle de Convention fiscale. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies a également intégré la version mise à jour de l'article 26 dans le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies. En décembre 2009, les dernières réserves au regard de l'article 26 formulées par le Brésil et la Thaïlande ont été levées.

13. L'article 26 invoque les mêmes principes que le Modèle d'accord. Tous deux utilisent le principe de la « pertinence vraisemblable » pour définir la portée de l'obligation de fournir des renseignements. Tous deux requièrent un échange de renseignements qui soit le plus large possible tout en interdisant « d'aller à la pêche aux renseignements », c'est-à-dire les demandes de nature spéculative sans lien apparent avec une enquête ou un contrôle en cours[32].

32 Le texte de l'article 26(1) a été modifié en 2005 afin de l'aligner sur la norme de la « pertinence vraisemblable » établie par le Modèle d'accord. L'ancienne version de l'article 26 évoquait les renseignements « nécessaires ». Les commentaires expliquent que le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » n'avait pas pour objet de modifier l'effet de la disposition, mais de mieux concilier l'objectif d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible et d'exclure la possibilité « d'aller à la pêche aux renseignements », et était destiné à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord. Voir les par. 4.1 et 5. des commentaires.

14. Bien que, d'une manière générale, l'article 26 suive une approche très similaire au Modèle d'accord, certains de ses aspects dépassent le champ d'application des normes. Par exemple, l'article 26 autorise l'échange automatique et spontané de renseignements, qui n'est pas compris dans la norme.

II. Sources complémentaires faisant autorité

A. Rapport du Groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité (JAHGA)

15. Les renseignements comptables relèvent de la norme générale de pertinence vraisemblable établie par le Modèle d'accord et par l'article 26 du Modèle de Convention fiscale. Toutefois, c'est le rapport du JAHGA qui fournit les principes détaillés relatifs à l'exigence de registres comptables disponibles, accessibles et fiables. Avant d'être approuvé par le Forum Mondial en 2005, il a été élaboré conjointement par des représentants de pays membres et non-membres de l'OCDE grâce à la coopération au sein du Groupe[33].

16. Le rapport du JAHGA définit les normes qui régissent la tenue de registres comptables fiables, la période requise de conservation de ces registres et l'accès à ces registres.

17. Ces normes s'appliquent à l'ensemble des « entités et arrangements pertinents » qui comprennent de façon générale *(i)* les sociétés de capitaux, fondations, *Anstalten* et autres structures analogues, *(ii)* les sociétés de personnes et autres groupements de personnes, *(iii)* les trusts et autres structures analogues, *(iv)* les fonds et dispositifs de placement collectif et *(v)* toute personne détenant des actifs en qualité de fiduciaire (un exécuteur testamentaire, par exemple). Le rapport du JAGHA contient en annexe des notes explicatives utiles sur les fiducies et sur les sociétés de personnes.

33 Les pays représentés au sein du groupe JAHGA étaient les suivants : Allemagne, Antigua-et-Barbuda, Antilles néerlandaises, Aruba, Bahamas, Bahreïn, Belize, Bermudes, Canada, Espagne, États-Unis, France, Gibraltar, Grenade, Guernesey, Îles Caïmans, Îles Cook, Île de Man, Îles Vierges britanniques, Irlande, Italie, Japon, Jersey, Malte, Maurice, Mexique, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Panama, République slovaque, Royaume-Uni, Sainte-Lucie, Saint-Kitts-et-Nevis, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Samoa, Seychelles et Suède.

B. Manuel de l'OCDE de 2006 sur l'échange de renseignements

18. En 2006, le CAF a approuvé un nouveau Manuel sur l'échange de renseignements (le « Manuel »). Ce Manuel constitue une aide pratique à l'intention des fonctionnaires chargés de l'échange de renseignements en matière fiscale et peut être également utile pour la conception ou la mise à jour de manuels nationaux. Il a été élaboré en collaboration avec les pays membres et des pays non-membres de l'OCDE.

19. Le Manuel suit une démarche modulaire ; certains modules, comme celui consacré à l'échange automatique de renseignements, ne sont pas appropriés pour les normes. Toutefois, deux modules en particulier fournissent des orientations utiles : le module principal sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements et le module 1 sur l'échange de renseignements sur demande[34].

C. Notes d'orientation de 2004 du Forum sur les pratiques fiscales dommageables

20. En 2004, le Forum sur les pratiques fiscales dommageables, un organe issu du CAF, a rédigé des notes d'orientation sur la question de la transparence et de l'échange effectif de renseignements[35]. L'introduction souligne que ces notes, tout en offrant des indications utiles aux juridictions qui ont pris des engagements envers la transparence et l'échange effectif de renseignements, ne se surajoutent pas aux normes auxquelles les juridictions se sont engagés à adhérer (par. 13). Les notes fournissent d'importantes orientations concernant les normes dans le domaine de la disponibilité de renseignements fiables et pertinents, y compris pour ce qui est de l'identité des propriétaires légaux, des bénéficiaires effectifs et d'autres personnes.

D. Recommandations, normes et rapports du GAFI

21. Outre les documents de nature fiscale mentionnés ci-dessus, il importe de reconnaître que les efforts visant à améliorer la transparence et

34 Le Manuel peut être consulté à l'adresse suivante : *http://www.oecd.org/document/5/0,3343,fr_2649_33767_36667293_1_1_1_1,00.html* .

35 Les notes d'orientation peuvent être consultées à l'adresse suivante : *http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf.* Elles ont été publiées sous le titre « Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes », et examinent aussi divers autres régimes fiscaux préférentiels. Les notes relatives à la transparence et à l'échange de renseignements se trouvent pages 9 à 19.

l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales s'inscrivent dans un cadre plus vaste. C'est notamment vrai des travaux que le GAFI consacre aux mesures institutionnelles nationales prises en vue de communiquer des renseignements, à l'entraide judiciaire et à la transparence relative aux renseignements concernant la propriété et l'identité des propriétaires et autres parties prenantes. Ce sont des attributs essentiels des renseignements vraisemblablement pertinents que les juridictions doivent être en mesure de fournir en vertu des normes du Forum Mondial. Les concepts du GAFI peuvent fournir des orientations utiles et être pris en compte pour interpréter et appliquer les normes le cas échéant.

E. Note de 2008 sur les suites à donner au processus et note d'orientation de 2009

22. La note de 2008 sur les suites à donner au processus (*Note on Taking the Process Forward*, par. 15) et la note d'orientation (par. 14-18) abordent des aspects importants des normes, de l'évaluation des progrès accomplis par les juridictions dans la conclusion de nouveaux accords internationaux et de l'examen de la pertinence de ces accords. Par exemple, elles reconnaissent que l'évaluation du nombre d'accords, y compris en ce qui concerne le critère des 12 accords conclus avec des pays de l'OCDE, (i) doit s'inscrire dans une démarche dynamique ; (ii) doit tenir compte du fait que les accords bilatéraux et leur entrée en vigueur nécessitent des mesures de la part des deux parties ; et (iii) doit consigner les refus de conclure des accords avec des partenaires, et notamment ceux revêtant une importance économique, dans la mesure où ils peuvent traduire une réticence à appliquer les normes. Enfin, la norme dispose que les juridictions doivent échanger des renseignements avec tous les partenaires pertinents, c'est-à-dire ceux qui souhaitent conclure un accord d'échange de renseignements. Il n'est pas possible de conclure des accords uniquement avec des partenaires dénués d'importance économique.

F. Évaluations annuelles

23. Le Forum Mondial publie des évaluations annuelles des régimes relatifs à la transparence et à l'échange de renseignements de nombreuses juridictions. Elles peuvent constituer une importante source d'informations sur les normes et sur leur mise en œuvre. Le rapport de 2006 contient un résumé des normes et les évaluations annuelles rendent généralement compte de l'application de ces normes.

Méthodologie

Introduction

1. Lors de sa réunion des 1er et 2 septembre 2009 à Mexico, le Forum mondial a décidé d'engager un processus solide et exhaustif de suivi et d'examen par les pairs. Afin de réaliser un suivi et un examen par les pairs approfondis de la mise en œuvre des normes de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, le Forum mondial a constitué un Groupe d'examen par les pairs (GEP). Le Forum mondial est convenu que ce Groupe élaborerait un mandat détaillé et une méthodologie en vue d'établir un processus solide, transparent et accéléré.

2. Comme l'expose la Note intitulée « Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: A Proposed Framework for In-Depth Monitoring and Peer Review, and for Restructuring the Global Forum » (projet définitif du 27 août 2009), plusieurs principes et objectifs généraux régissent le processus de suivi et d'examen par les pairs du Forum mondial :

Efficacité. Le mécanisme doit être systématique et permettre une évaluation objective et cohérente de la mise en œuvre des normes par un pays.

Équité. Le mécanisme doit garantir l'équité de traitement entre tous les membres. L'examen par les pairs des membres du Forum mondial est un exercice mutuel basé sur la franchise. Avant tout examen d'un pays non membre, celui-ci doit avoir eu la possibilité de participer au Forum mondial. Le processus d'examen doit offrir au pays des possibilités raisonnables de prendre part à son évaluation par le Forum.

Transparence. Le mécanisme doit prévoir d'informer régulièrement le public des travaux et activités du Forum mondial ainsi que de la mise en œuvre des normes. Cette responsabilité doit être mise en parallèle avec l'obligation de confidentialité qui facilite une évaluation franche des performances.

Objectivité. Le mécanisme doit s'appuyer sur des critères objectifs. Les pays doivent être évalués en fonction des normes admises sur le plan international et selon une méthodologie convenue.

Rapport coût-efficacité. Le mécanisme doit être efficient, réaliste, concis et ne pas induire de contraintes inutiles. Il faut toutefois veiller à ce que le suivi et l'examen par les pairs soient effectifs, car ce sont eux qui, aux côtés des normes, garantissent des règles du jeu équitables. Une coopération poussée concernant les procédures est nécessaire pour garantir l'efficience et un bon rapport coût-efficacité.

Coordination avec d'autres organisations. Le mécanisme doit éviter tout double emploi. Il faut s'efforcer d'utiliser les ressources existantes et d'en tenir compte, y compris les évaluations annuelles du Forum mondial et, le cas échéant, les travaux réalisés par d'autres instances internationales comme le GAFI qui mesurent les performances dans des domaines connexes.

3. Cette méthodologie définit les procédures d'examen par les pairs des membres et de l'examen équivalent des non-membres. Elle établit les procédures et les étapes du processus d'examen par les pairs ainsi que les procédures supplémentaires applicables aux non-membres[36].

4. La Phase 1 examinera le cadre juridique et réglementaire pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. La Phase 2 évaluera la mise en œuvre des normes dans la pratique. Les examens de la Phase 2 porteront nécessairement sur une partie des questions traitées lors de la Phase 1 et pourront contribuer à préciser l'importance des lacunes éventuellement mises en évidence lors de la Phase 1.

5. Les examens combinant les Phases 1 et 2 engloberont à la fois l'étude du cadre juridique et réglementaire (Phase 1) et la mise en œuvre des normes dans la pratique (Phase 2). Étant donné qu'elles nécessiteront généralement des missions sur place comme lors des examens de Phase 2, les procédures des examens combinés seront globalement similaires aux examens de Phase 2. Sauf mention contraire, les références aux examens de Phase 2 valent aussi pour les examens combinés.

36 L'annexe 1 résume les principales responsabilités de chacun des participants au processus d'examen. L'annexe 2 présente des modèles de calendrier d'évaluation. L'annexe 3 contient un diagramme qui résume la procédure d'adoption d'un rapport. L'annexe 4 expose la structure d'un rapport d'examen par les pairs.

6. La méthodologie fournit des orientations pour mener les examens par les pairs et le suivi des non-membres. Il s'agit plus d'indications que de règles rigides. Leur application doit tenir compte de la nécessité impérieuse d'effectuer des examens équitables, effectifs et transparents. Ces orientations ne peuvent pas couvrir tous les cas possibles et ne cherchent d'ailleurs pas à le faire. La méthodologie relative à la Phase 1 est simple car elle s'appuie sur une recherche documentaire. À mesure que le Forum mondial accumulera de l'expérience, notamment pour les examens de Phase 2, il devrait modifier ou améliorer en conséquence le processus relatif à la Phase 2, en veillant à assurer un traitement juste et équitable.

Examens par les pairs

A. Création d'équipes d'évaluation et fixation des dates pour les évaluations

7. Les équipes d'évaluation se composeront généralement de deux experts choisis de préférence parmi les membres du Groupe d'examen par les pairs, avec l'appui du personnel du Secrétariat, bien que des membres du Forum mondial n'appartenant pas au Groupe d'examen par les pairs puissent également prétendre à cette fonction. Pour sélectionner les évaluateurs, il faudra prendre en considération leur expertise et leur parcours professionnel, la langue de l'évaluation, la nature du système juridique (droit civil ou common law), les caractéristiques spécifiques du pays (taille et emplacement géographique par exemple) et la nécessité d'éviter les conflits d'intérêts. L'équipe d'évaluateurs doit compter au moins une personne connaissant bien la nature du système juridique du pays étudié, et une autre personne pouvant apporter un éclairage différent. Les évaluateurs doivent être des agents publics provenant des autorités publiques concernées et doivent posséder une expérience substantielle de la transparence et de l'échange de renseignements à des fins fiscales. Pour les examens de Phase 2, les évaluateurs doivent également posséder une expérience pratique adéquate de l'échange de renseignements à des fins fiscales.

8. Le Secrétariat demandera à chaque membre du Forum mondial de désigner un point de contact central chargé de coordonner la recherche des évaluateurs potentiels. Le point de contact ainsi désigné sera invité à indiquer les nom(s) et qualifications de l'évaluateur ou des évaluateurs potentiels. Le Secrétariat peut demander à n'importe quel point de contact désigné de fournir les

nom(s) et qualifications de l'évaluateur ou des évaluateurs disponibles pour mener un examen en particulier dans les cinq jours ouvrés à compter de la réception de la demande. Le président et les vice-présidents du GEP diffuseront une liste d'évaluateurs pour les pays à examiner au cours des six premiers mois. Cette liste sera remise au GEP pour information uniquement. Dans la foulée, le président et les vice-présidents du GEP attribueront ces évaluateurs à chacun des pays devant être examinés au cours de cette période, en se fondant sur les critères exposés au paragraphe 7. Le GEP disposera de 48 heures pour formuler des commentaires sur la proposition du président et des vice-présidents, ces commentaires devant être pris en compte dans toute la mesure du possible. Ce processus se répétera lors des périodes suivantes. Le président ou un vice-président, selon le cas, ne participera pas à la répartition des évaluateurs pour l'examen de son propre pays ; ces évaluateurs seront sélectionnés par le Groupe d'examen par les pairs, en l'absence du président ou du vice-président du GEP. Les évaluateurs se verront remettre un manuel comprenant la présente note, le mandat et les différentes sources concernées.

9. Chaque équipe d'évaluation pourra participer en parallèle à plusieurs examens et pas uniquement à un seul. En examinant plusieurs pays, chaque évaluateur sera mieux à même d'effectuer des comparaisons, et les frais de déplacement seront réduits puisque les évaluateurs seront moins nombreux à se rendre à la réunion.

10. Le Secrétariat fixera les dates précises des évaluations en fonction du calendrier global du GEP et en concertation avec chaque pays et avec les évaluateurs. Le pays indiquera s'il souhaite que l'évaluation soit menée en anglais ou en français, et un délai supplémentaire sera prévu pour la traduction le cas échéant.

B. Contribution des partenaires du pays examiné

11. Il est essentiel de permettre aux autres membres du Forum de participer à l'analyse du respect de la norme par le pays examiné. Cet impératif vaut aussi bien sur un plan général que pour les pays qui ont conclu une convention d'échange de renseignements avec le pays examiné[37]. Par conséquent, les membres du Forum mondial auront

37 À cet égard, un accord d'échange de renseignements désigne un accord conforme aux normes en matière d'échange de renseignements définies dans le Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale et à l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

deux possibilités de contribuer au processus de rédaction du rapport par les évaluateurs. Dans un premier temps, ils pourront le faire avant le début de l'examen de Phase 1 d'un pays. À ce stade, tous les membres du Forum seront invités à indiquer les aspects qu'ils souhaitent voir abordés et examinés pendant l'évaluation. L'équipe d'évaluation en tiendra compte lorsqu'elle rédigera les questions en vue de l'examen.

12. Avant le début des examens de Phase 2, les membres qui ont signé un accord d'échange de renseignements avec le pays examiné seront de nouveau invités à formuler des commentaires. Une partie importante de la Phase 2 consiste à confronter la perception du pays examiné sur sa mise en œuvre des normes internationales avec celle des pays partenaires pour l'échange de renseignements. La crédibilité des travaux du Forum mondial dépend de la participation active de tous ses membres pour fournir une vision juste et pertinente du fonctionnement concret du système d'échange de renseignements mis en place par le pays examiné. Il est donc essentiel que les pays ayant l'expérience de l'échange de renseignements avec le pays examiné puissent donner leurs avis.

13. Un questionnaire (le « questionnaire d'avis des pairs ») sera envoyé à chaque pays membre du Forum mondial qui a conclu un accord d'échange de renseignements avec le pays examiné. Ce questionnaire, de format normalisé, tente d'appréhender la qualité du mécanisme d'échange de renseignements. Il cherche à savoir si le pays pratique activement l'échange de renseignements, à déterminer le type d'informations échangées, par exemple des renseignements bancaires, relatifs à la propriété et d'ordre comptable, et à apprécier la rapidité et la qualité des réponses. Il sollicitera également des informations sur les difficultés éventuelles rencontrées par le pays requérant pour obtenir les renseignements du pays examiné, ainsi que sur ses expériences positives. Le pays examiné peut demander que d'autres pays soient aussi invités à donner leur avis.

14. Les pays partenaires doivent communiquer leurs réponses au questionnaire au Secrétariat dans un délai de trois semaines. Les questionnaires d'examen par les pairs seront envoyés à tous les membres du Forum qui ont conclu un accord d'échange de renseignements avec le pays examiné, mais ceux qui échangent fréquemment des informations avec le pays examiné seront tout

particulièrement tenus d'y répondre[38]. Tout en veillant au respect de la confidentialité, les pays partenaires doivent fournir des réponses aussi précises et détaillées que possible afin d'aider l'équipe d'évaluation et le pays examiné dans leurs efforts pour analyser et évaluer les difficultés rencontrées. Le pays partenaire doit également décrire les questions ou préoccupations soulevées par le pays examiné à l'occasion de ses demandes de renseignements[39]. Les réponses seront communiquées à l'équipe d'évaluation et au pays examiné.

15. L'équipe d'évaluation analysera les contributions des pairs afin de cerner les problèmes et de rédiger des questions adéquates à l'attention du pays examiné pour qu'il puisse répondre à tous les points soulevés. Ces questions doivent être envoyées au pays examiné en même temps que le questionnaire normalisé de Phase 2 (voir ci-dessous). Pour analyser les réponses au questionnaire d'avis des pairs, l'équipe d'évaluation doit tenir compte de la nature de l'accord d'échange de renseignements et du degré de détail fourni par le pays partenaire.

16. Les documents produits par les membres du Forum mondial concernant un pays examiné (réponses au questionnaire, propositions de questions à l'intention du pays examiné et réponses de celui-ci) seront confidentiels et ne seront pas mis à la disposition du public[40].

17. Étant donné que l'examen par les pairs est un processus intergouvernemental, il n'est pas prévu que les représentants d'entreprises et de la société civile participent à l'examen formel, et notamment à l'exercice d'évaluation et aux discussions au sein du GEP ou du Forum mondial. La publication du calendrier des examens

38 À cet égard, l'échange fréquent de renseignements désigne le fait d'avoir adressé au pays examiné ou reçu plus de deux demandes d'échange de renseignements au cours des trois années précédentes.

39 Si par exemple un pays partenaire est informé que le pays évalué s'inquiète d'un manque de confidentialité ou de réciprocité de sa part, il doit en faire état afin d'accélérer l'examen.

40 Pour garantir la confidentialité du questionnaire d'avis des pairs, avant toute diffusion d'un rapport au GEP, un pays partenaire qui est explicitement ou implicitement identifié dans le projet de rapport aura la possibilité de réviser et de commenter le passage qui l'identifie explicitement ou implicitement. Il aura également la possibilité de demander des modifications afin de préserver son anonymat à l'égard du GEP et du public (mais pas de l'équipe d'évaluation ou du pays évalué qui auront eu connaissance des versions antérieures du rapport).

permettrait aux représentants d'entreprises et de la société civile de communiquer des informations ou des avis s'ils le souhaitent.

C. Réponses au questionnaire du pays examiné

18. Du point de vue du pays examiné, la première étape de l'examen est la réception du questionnaire envoyé par le Secrétariat. Ce questionnaire suit un format normalisé. Il est généralement complété par des questions spécifiques au pays. Ces questions peuvent porter sur les institutions ou procédures particulières en vigueur dans le pays, des aspects soulevés par d'autres membres du Forum (voir ci-dessus) et (dans le cas d'un examen de Phase 2) des points évoqués dans un précédent rapport de Phase 1.

19. Le questionnaire normalisé pour la Phase 2 cherchera à obtenir des données quantitatives permettant une analyse pertinente du traitement des demandes et du délai entre la demande et la réponse, et des données qualitatives nécessaires pour évaluer la fiabilité et la pertinence des renseignements fournis aux parties requérantes. Il donnera au pays examiné la possibilité de formuler des commentaires sur la qualité des demandes reçues.

20. Les examens combinés utiliseront également un questionnaire normalisé associant les questionnaires des Phases 1 et 2. Des questions spécifiques au pays seront également posées.

21. Le format du questionnaire est destiné à faciliter la préparation d'une réponse ciblée et pertinente. Les pays doivent décrire en détail (et le cas échéant analyser) les mesures et les actions pertinentes, et citer si nécessaire les lois ou autres documents explicatifs.

22. L'ensemble des lois, règlements, directives et autres documents pertinents doivent être fournis dans la langue de l'évaluation et dans la langue d'origine (sauf s'il en est convenu différemment avec l'équipe d'évaluation), et ces documents ainsi que les réponses au questionnaire doivent être communiqués dans un format électronique. Le délai requis pour la traduction des documents doit être pris en compte par le pays examiné. Si l'anglais ou le français n'est pas la langue maternelle du pays examiné, le processus de traduction des lois, règlements et autres documents pertinents doit débuter très tôt.

23. Les documents produits par un pays examiné au cours d'une évaluation (par exemple, documents qui décrivent le régime du pays, réponses au questionnaire ou réponses aux demandes des évaluateurs)

et par le Secrétariat ou les évaluateurs (par exemple, rapports des évaluateurs, projets de rapports, etc.) seront confidentiels et ne seront pas mis à la disposition du public, sauf si le pays examiné et le Secrétariat l'autorisent.

24. Le pays examiné doit communiquer ses réponses au questionnaire (et aux questions supplémentaires éventuelles) dans un délai maximum de quatre semaines à compter de la réception du questionnaire pour les examens des Phases 1 et Phase 2, et dans un délai maximum de six semaines pour les examens combinés[41].

25. Les examens de Phase 2 comportent des étapes supplémentaires relatives à la mission sur place (voir la section suivante). Pour connaître les étapes suivantes d'un examen de Phase 1, voir la section ci-dessous intitulée « Établissement du projet de rapport pour le GEP ».

D. Mission sur place

26. Les missions sur place constituent un aspect important des examens de Phase 2. Elles permettent au pays examiné de participer davantage à son évaluation et de nouer un dialogue ouvert, constructif et efficient avec l'équipe d'évaluation. Le dialogue direct contribuera à éviter les malentendus et à améliorer la qualité du projet de rapport, et peut en définitive faire l'économie d'une discussion orale au sein du GEP. Il permettra également d'attirer l'attention des hauts responsables sur les défaillances existantes dans les pratiques du pays en matière de transparence et d'échange de renseignements. Dans les cas exceptionnels, lorsque l'équipe d'évaluation considère qu'une mission sur place est inutile, l'équipe doit présenter ses vues par écrit aux membres du GEP. En l'absence d'objection dans un délai d'une semaine et si le pays examiné en est d'accord, la mission sur place est supprimée.

a) Calendrier

27. Chaque pays membre du Forum mondial s'engage à autoriser une mission sur place d'environ 2 ou 3 jours, ou plus si nécessaire, afin de fournir des renseignements de diverses sources concernant sa législation et ses pratiques dans les domaines couverts par l'évaluation de Phase 2. La mission doit avoir lieu après réception des réponses au questionnaire.

41 Pour les premiers examens, des questions supplémentaires peuvent être préparées pendant que le pays évalué répond au questionnaire normalisé.

b) Programme de la mission sur place

28. Le principal objectif de la mission sur place doit être d'obtenir les éléments d'appréciation requis pour évaluer l'efficacité globale du pays examiné quant à l'échange des renseignements demandés. La mission sur place doit être menée conformément à un programme convenu entre le pays examiné et l'équipe d'évaluation, en tenant compte des demandes spécifiques exprimées par l'équipe. Le programme doit être finalisé par le pays examiné au moins une semaine avant la mission sur place.

29. L'accent sera essentiellement mis sur l'autorité compétente du pays examiné et sur l'ensemble des organismes et des entités avec qui elle est susceptible de communiquer pour répondre aux demandes de renseignements. La nature des discussions dépendra des institutions juridiques et réglementaires et des politiques du pays examiné. Elles doivent englober à la fois les zones de faiblesse potentielles et les meilleures pratiques dans tous les domaines couverts par les normes, tels qu'établis dans le mandat. Les évaluateurs doivent bien connaître le mandat et la note relative aux critères d'évaluation.

E. Recueil d'informations en vue de l'examen de Phase 2

30. Les domaines généralement étudiés par les évaluateurs sont les suivants :

- Le degré auquel, dans la pratique, les renseignements sont conservés et par qui ;
- L'application pratique des pouvoirs contraignants dont dispose le pays pour obtenir les renseignements ;
- La rapidité des réponses du pays aux différents types de demandes de renseignements, par exemple de renseignements bancaires, comptables et sur la propriété, et tout facteur qui contribue à retarder les réponses ;
- L'exhaustivité du programme d'échange de renseignements du pays ;
- L'adéquation de la structure organisationnelle et des ressources compte tenu des demandes d'échange de renseignements adressées au pays ;

- L'application pratique des règles du pays en matière de confidentialité des renseignements échangés.

31. Afin de procéder aux vérifications croisées qui sont au cœur du processus de Phase 2, il convient d'analyser les circonstances propres aux cas dans lesquels le processus d'échange de renseignements a été jugé insatisfaisant par les pays requérants. Cette analyse peut nécessiter de consulter les pays requérants, dans des cas spécifiques, afin de s'assurer que les demandes respectaient les formes voulues. En raison de la confidentialité des renseignements fiscaux, l'équipe d'évaluation n'aura toutefois pas accès aux demandes effectives de renseignements et aux réponses du pays requis[42]. Il est admis que la confidentialité des renseignements permettant d'identifier un contribuable en particulier est un principe fondamental des normes et de la législation interne des pays.

F. Rédaction du projet de rapport pour le GEP

32. Les rapports de Phase 1 sont rédigés après réception des réponses au questionnaire. En tenant compte des vues initiales des évaluateurs concernant les réponses au questionnaire, le Secrétariat intègre ces réponses dans un avant-projet de rapport dans les quatre semaines qui suivent la réception des réponses.

33. Les rapports de Phase 2 sont rédigés après la mission sur place. Le Secrétariat prépare alors un projet de rapport de Phase 2 dans un délai de 4 à 6 semaines.

34. Le Secrétariat effectue une comparaison avec d'autres évaluations du Forum mondial afin de s'assurer de la cohérence des évaluations des différents rapports. Les avant-projets de rapports sur les pays examinés sont soumis aux évaluateurs pour révision ; les évaluateurs sont tenus, dans la mesure du possible, de confronter en toute indépendance les rapports aux autres évaluations du Forum dans un but de cohérence. L'équipe d'évaluation peut, au cours de la rédaction, poser des questions supplémentaires au pays examiné.

35. Les étapes suivantes pour finaliser le projet de rapport avant une réunion du GEP et le délai moyen requis pour chaque étape sont les suivants (voir également l'annexe 2) :

42 Le GEP étudiera la possibilité d'élaborer des dispositions autorisant l'accès à des informations non nominatives dans certains cas.

i. Les évaluateurs transmettent au Secrétariat leurs commentaires sur les projets de rapports (maximum 2 semaines).

ii. Le Secrétariat révise les projets de rapports à la lumière des commentaires des évaluateurs. Il envoie ensuite le projet de rapport au pays examiné (maximum 1 semaine).

iii. Le pays communique ses commentaires au Secrétariat (maximum 4 semaines pour les examens de Phase 1 ou 2 ; maximum 6 semaines pour les examens combinés), lequel les transmet aux évaluateurs pour avis. Le rapport reflètera les commentaires du pays examiné sur les faiblesses mises en évidence et les mesures qu'il compte prendre pour y remédier. Pendant ce laps de temps, l'équipe d'évaluation aura préparé le projet de résumé, l'aura transmis au pays pour commentaires (délai d'au moins 1 semaine) et aura reçu les commentaires du pays. Le projet de résumé doit présenter les principales conclusions, décrire brièvement les principaux risques, les forces et les faiblesses du système, et formuler des recommandations générales pour l'améliorer.

iv. L'équipe d'évaluation examine et adopte les modifications à apporter aux projets de rapports (maximum 2 semaines).

36. Il convient de noter que les évaluateurs et le pays doivent respecter les calendriers fixés, car tout retard risque d'empêcher le GEP d'examiner en profondeur le rapport. En acceptant de participer au processus d'examen, le pays et les évaluateurs s'engagent à respecter les délais et à fournir des réponses complètes et exactes, les rapports et autres documents prévus par la procédure convenue.

37. En cas de non-respect de la procédure convenue, l'équipe d'évaluation peut préconiser des mesures et en référer au président et aux vice-présidents du GEP. Les exemples suivants illustrent les mesures susceptibles d'être prises :

i. Si l'équipe d'évaluation estime que le pays n'a pas répondu en temps voulu ou n'a pas fourni une réponse suffisamment détaillée au questionnaire ou aux questions supplémentaires posées, l'examen peut être reporté, et le président du GEP peut écrire au chef de la législation ou au ministre concerné du pays. Le GEP doit être informé des raisons du report afin d'envisager une action adéquate. Le cas échéant, l'équipe d'évaluation, en concertation avec le président et les vice-présidents du GEP, indique au pays qu'il juge nécessaire de mener un examen de Phase 1 comportant une mission sur place exceptionnelle afin de faciliter la collecte et l'analyse des informations.

ii. Si le pays ne fournit pas une réponse en temps voulu au projet de rapport, le président peut écrire une lettre au chef de la législation ou au

ministre concerné du pays. Si le retard empêche l'examen du rapport, le GEP doit être informé des raisons du report afin d'envisager une action adéquate, y compris la divulgation du nom du pays.

38. Au cours de l'examen, le pays examiné et l'équipe d'évaluation doivent prendre toutes les mesures adéquates pour résoudre les désaccords ou difficultés éventuelles afin d'éviter de devoir organiser un débat oral au sein du GEP (voir ci-dessous) ou d'aider le GEP dans son travail.

G. Diffusion du rapport au GEP et lors de la réunion du GEP

39. Le Secrétariat adresse les projets de rapports et les résumés à tous les membres du GEP au moins quatre semaines avant la réunion du GEP.

40. De nombreux rapports peuvent se prêter à l'approbation du GEP selon une procédure écrite. Cette procédure est suivie dès lors que l'équipe d'évaluation et le pays examiné sont d'accord sur le contenu du rapport. Aux termes de cette procédure, en l'absence de commentaires ou d'objections des membres dans un délai de trois semaines, le rapport est considéré comme approuvé par le GEP.

41. Seuls les projets de rapports qui n'ont pas été approuvés selon la procédure écrite seront examinés par oral lors de la réunion du GEP. Le Secrétariat transmettra les commentaires ou les objections aux membres du GEP au moins une semaine avant la réunion.

42. Le pays examiné et l'équipe d'évaluation s'efforceront de tenir compte des commentaires reçus avant la réunion du GEP. Les modifications définitives convenues entre l'équipe d'évaluation et le pays examiné doivent être portées à la connaissance des délégations le plus tôt possible.

43. La procédure d'examen du projet de rapport et du résumé (et des principales conclusions) pendant la réunion du GEP sera la suivante :

i. L'équipe d'évaluation se présente, et un des évaluateurs choisis par l'équipe résume brièvement les principaux points du rapport. L'équipe a la possibilité d'intervenir et de commenter tel ou tel point.

ii. Le pays examiné prononce sa déclaration liminaire.

iii. Le GEP examine alors les points soulevés dans le rapport. Le GEP doit tenir dûment compte des avis des évaluateurs et du pays lors du choix de la formulation, ainsi que de la nécessité d'assurer une cohérence entre les rapports.

iv. Le rapport et le résumé sont approuvés une fois que le consensus est atteint au sein du GEP[43].

44. Le rapport approuvé est le rapport du GEP qui sera soumis au Forum mondial, et pas simplement un rapport des évaluateurs.

45. En l'absence de consensus lors de la réunion du GEP, le texte du rapport n'est pas approuvé. Le GEP demande alors à l'équipe d'évaluation, en concertation avec le pays examiné, de réviser le rapport, en suivant les procédures exposées aux paragraphes 39 à 43 ci-dessus.

46. Si un rapport n'est pas approuvé après deux réunions consécutives du GEP, il est soumis à l'examen du Groupe de direction et inscrit à l'ordre du jour de la réunion suivante du Forum mondial en vue d'un débat oral.

H. Procédures à l'issue de la réunion du GEP : examen et adoption du rapport par le Forum mondial

47. Lorsqu'un rapport est approuvé par le GEP, il est diffusé auprès des membres du Forum mondial, qui sont invités à l'adopter selon la procédure écrite. En l'absence d'objections dans un délai de quatre semaines, le rapport est considéré comme adopté. Si des objections sont soulevées, le Groupe de direction du Forum mondial décide de renvoyer le rapport au GEP pour examen lors de sa prochaine réunion ou de l'inscrire à l'ordre du jour de la prochaine réunion du Forum mondial.

48. Le Forum mondial doit adopter une démarche consensuelle afin qu'un pays ne puisse pas bloquer l'adoption ou la publication d'un examen. Néanmoins, tout doit être mis en œuvre pour parvenir à un consensus et les vues du pays doivent être dûment prises en compte. Les discussions et consultations au sein du Forum sont ouvertes à l'ensemble de ses membres et observateurs. Toutefois, seuls les

43 Dans le contexte de l'approbation ou de l'adoption d'un rapport, le consensus signifie qu'un seul pays ne peut pas bloquer l'approbation du rapport.

membres du Forum participeront à l'adoption du rapport et à l'évaluation.

I. Publication des rapports

49. La transparence est un principe important qui gouverne les examens par les pairs menés par le Forum mondial. Le public doit être informé, au moins deux fois par an, des travaux du Forum mondial et de la mise en œuvre des normes. Chaque fois que le Forum adopte un rapport, le Secrétariat doit le publier sur le site Internet du Forum.

50. Dans le cas exceptionnel où le Forum mondial n'adopte pas un rapport, des explications seront rendues publiques afin de préserver la crédibilité du processus établi par le Forum. Ces explications suivront un format normalisé établi par le Forum et indiqueront la question ou les questions qui font blocage ainsi que les pays qui s'opposent au projet de rapport. Ce texte sera adressé au Groupe de direction et aux pays concernés deux jours avant sa publication sur le site Internet du Forum.

J. Suivi

51. Une fois les évaluations et recommandations formulées, il sera important de suivre et de reconnaître publiquement les progrès accomplis. Bien évidemment, les rapports de Phase 2 évalueront les changements intervenus après la Phase 1 dans la législation ou les pratiques du pays examiné et en rendront compte. Dans certains cas, cependant, lorsqu'un pays a procédé à des révisions de fond avant la publication de son rapport de Phase 2, il est important d'en prendre note plus rapidement. Il faut également établir un mécanisme pour permettre au Forum mondial de faire connaître les principaux changements intervenus après la Phase 2. Comme l'a décidé le Forum mondial réuni en septembre 2009 à Mexico, il suivra en permanence les instruments juridiques régissant l'échange de renseignements dans chacun des pays. Grâce à ce suivi, le Secrétariat sera en mesure de recenser toutes les évolutions importantes intervenues après le rapport, tout en précisant qu'elles n'ont pas été examinées ou évaluées par le Forum mondial. Le rapport du Forum mondial doit mentionner l'adresse électronique où ce rapport factuel de mise à jour peut être consulté.

52. Il est impératif de mettre en place un mécanisme grâce auquel le GEP pourra effectuer un suivi formel des rapports. Dans les six mois qui suivent l'adoption du rapport par le Forum mondial, le

pays examiné doit, au minimum, informer le GEP des mesures prises ou envisagées en vue de mettre en œuvre les recommandations éventuelles. Un compte rendu écrit détaillé doit être établi dans l'année qui suit pour examen et évaluation par le GEP. En outre, le GEP étudiera et finalisera les procédures à suivre pour réévaluer les pays à la lumière de ces changements.

Procédures concernant les rapports sur les non-membres

53. Dans toute la mesure du possible, les examens des non-membres du Forum mondial suivront une trame similaire à ceux des membres, sauf disposition contraire ci-dessous.

A. Sélection des non-membres à examiner

54. L'examen des non-membres a pour finalité d'empêcher certains pays d'acquérir un avantage concurrentiel en refusant de mettre en œuvre les normes ou de participer au Forum mondial.

55. Le GEP doit débattre régulièrement de toute question concernant les non-membres. Il peut soumettre au Groupe de direction une proposition tendant à approuver l'examen d'un non-membre et solliciter l'accord du Forum mondial selon la procédure écrite. Le GEP doit veiller à ce que tous les membres du Forum soient invités à choisir les non-membres à examiner.

56. Avant le début de l'examen, le pays non membre doit être informé de la possibilité d'adhérer au Forum mondial dès lors qu'il s'engage à mettre en œuvre les normes, accepte d'être examiné et paie les droits d'adhésion.

B. Participation de non-membres à leur examen par le Forum mondial

57. Les non-membres qui ne souhaitent pas devenir membre pourront participer à leur examen au même titre que les membres du Forum, et auront la possibilité d'organiser une mission sur place. Même si leur participation doit être encouragée, le rapport doit être préparé en se fondant sur les meilleures informations disponibles, même si le pays examiné ne se montre pas coopératif. Les non-membres ne sont pas associés à l'établissement du consensus.

58. Si l'invitation à convenir d'une mission sur place n'est pas acceptée ou si le pays néglige de coopérer avec les examinateurs, le GEP peut envisager de prendre d'autres mesures adéquates.

Financement

59. Le budget du Forum mondial prendra en charge les frais de déplacement et les indemnités journalières des membres du Secrétariat qui participent aux équipes d'évaluation.

60. Les membres qui prennent part aux examens en qualité d'évaluateur supporteront les frais de déplacement et les indemnités journalières de leurs experts affectés aux équipes d'évaluation. Chaque membre du GEP doit envisager de dépêcher deux à trois évaluateurs au cours du premier mandat.

61. Le pays examiné prendra à sa charge les frais induits par les réponses au questionnaire, la traduction de tous les documents pertinents et l'interprétation, ainsi que les frais de déplacement et les indemnités journalières des experts qui participent aux réunions du GEP et du Forum afin de présenter la position du pays sur le rapport. Le pays examiné supportera également les coûts liés à l'organisation de la mission sur place (autres que les frais de déplacement et les indemnités journalières des évaluateurs et des membres du Secrétariat mentionnés ci-dessus). Il sera également mis à contribution pour les coûts induits par tout retard dans le processus dont il est responsable.

Annexe 3 – Résumé des principales responsabilités des participants à un examen

Cette annexe résume les principales responsabilités qui incombent aux participants aux examens de Phase 1, de Phase 2 et aux examens combinés de Phase 1 et 2. Les procédures applicables aux examens combinés étant généralement similaires à celles des examens de Phase 2, les références aux examens de Phase 2 valent aussi pour les examens combinés, sauf mention contraire.

RESPONSABILITÉS DU SECRÉTARIAT

A. *Calendrier des évaluations* : Conformément au calendrier global adopté par le Forum mondial, le Secrétariat établit, en concertation avec les évaluateurs et le pays examiné, un calendrier détaillant les étapes de chacun des examens.

B. *Équipe d'évaluation* : Le personnel du Secrétariat coordonne l'équipe d'évaluation.

C. *Questionnaire et questions supplémentaires* : Le Secrétariat analyse l'évaluation annuelle du pays examiné, les contributions des membres du Forum et les documents supplémentaires, et dresse une liste de questions en complément du ou des questionnaires normalisés. Lors des examens de Phase 2, des questions spécifiques peuvent porter sur des aspects étudiés lors d'un examen antérieur de Phase 1. Les questions supplémentaires sont envoyées au pays examiné après consultation des évaluateurs.

D. *Mission sur place (pour les examens de Phase 2 et les examens combinés)* : En concertation avec les évaluateurs et le pays évalué, le Secrétariat prépare l'ordre du jour de la mission.

E. *Préparation du rapport :*

1. Discussions préalables à la réunion du GEP : Le Secrétariat coordonne la rédaction d'un rapport qui intègre les points de vue des évaluateurs. Ce rapport est ensuite remis au pays examiné. Le Secrétariat, en concertation avec les évaluateurs, procède aux modifications adéquates en réponse aux commentaires et intègre les corrections soumises par le pays examiné. Le rapport rend compte des commentaires du pays examiné et des mesures qu'il envisage pour remédier aux faiblesses identifiées.

2. Réunions du GEP et du Forum mondial : Dans le cadre de l'équipe d'évaluation, le Secrétariat aura la possibilité d'intervenir ou de commenter tel ou tel point relatif au rapport.

3. Tâches postérieures à la réunion : Une fois le rapport approuvé par le GEP, le Secrétariat sera responsable de sa mise en forme et de sa transmission au Forum mondial. Une fois le rapport adopté par le Forum, le Secrétariat devra le publier.

RESPONSABILITÉS DES ÉVALUATEURS

A. *Généralités.* Chaque pays qui accepte de mettre un évaluateur à disposition, et chaque évaluateur qui accepte cette fonction, acceptent sans réserve toutes les obligations qui en découlent, notamment de formuler des commentaires en temps voulu, de participer aux missions sur place et d'assister à toutes les réunions (réunions préparatoires, du GEP et si nécessaire du Forum mondial). Les pays qui ne parviennent pas à assumer leurs obligations doivent en aviser immédiatement le Secrétariat afin qu'il puisse choisir un autre pays évaluateur. Si le Secrétariat ne trouve pas de remplaçant, il doit en informer le GEP qui décidera de la marche à suivre.

B. *Nomination des évaluateurs*. Les étapes sont les suivantes :

1. Lorsqu'un membre du Forum a indiqué qu'il était disposé à fournir des évaluateurs, il doit désigner un point de contact central et, si possible, dresser une liste des noms et qualifications des évaluateurs potentiels. Les évaluateurs doivent être des agents publics provenant des autorités publiques concernées. Pour les examens de Phase 2 et les examens combinés, les évaluateurs

doivent également posséder une expérience pratique adéquate de l'échange de renseignements à des fins fiscales. Un manuel regroupant les documents pertinents leur sera remis.

2. Les membres du Forum seront informés par le Secrétariat, le plus tôt possible, de la décision du président et des vice-présidents du GEP concernant les pays que leurs évaluateurs devront examiner, et des dates des examens.

3. Les membres du Forum informeront le Secrétariat des raisons éventuelles pour lesquelles ils n'estiment pas judicieux de participer à l'examen d'un ou de plusieurs des pays sélectionnés.

4. Le pays examiné informera le Secrétariat des raisons éventuelles pour lesquelles il ne considère pas judicieux qu'un pays en particulier fasse partie de l'équipe d'évaluation.

5. Les membres du Forum qui fournissent des évaluateurs proposent, par le biais de leur point de contact central, les évaluateurs susceptibles de mener l'examen, et fournissent leurs noms et qualifications au Secrétariat dans un délai de cinq jours ouvrés à compter de la réception de la demande du Secrétariat.

C. *Composition de l'équipe d'évaluation.* L'équipe d'évaluation se compose en général de deux experts qui doivent être spécialistes dans des domaines sur lesquels porte l'examen du pays, comme l'interprétation des conventions fiscales, des lois, règlements et pratiques y compris en ce qui concerne l'échange international de renseignements ; les questions comptables et relatives à la transparence ; et l'accès aux renseignements. Les évaluateurs peuvent se consulter mutuellement afin de garantir que leurs compétences couvrent bien les domaines en question. Un pays peut nommer deux évaluateurs pour les examens combinés de Phases 1 et 2. Les personnes assumant la fonction d'évaluateur ont le devoir d'être objectives dans leur jugement et de s'exprimer à titre personnel.

D. *Examen écrit.* Les évaluateurs doivent :

1. Coopérer avec le Secrétariat en vue d'élaborer une liste de questions supplémentaires.

2. Cerner les problèmes posés par les réponses au questionnaire fournies par le pays examiné et en informer le Secrétariat pour qu'il les soumette à des questions de suivi ou qu'il les intègre au projet de rapport.

3. Coopérer avec le Secrétariat lors de la préparation du rapport.

E. *Mission sur place (pour les examens de Phase 2 et les examens combinés) :* Les évaluateurs participent à tous les aspects de la mission sur place, et apportent une contribution significative aux discussions au cours de la réunion sur place avec le pays examiné et pendant les discussions préparatoires et de compte rendu avec le Secrétariat.

F. *Réunions du GEP et du Forum mondial.* Les évaluateurs assistent, si nécessaire, à la réunion du GEP afin de présenter le projet de rapport ainsi qu'aux réunions du Forum mondial qui analysent le rapport en détail.

RESPONSABILITÉS DU PAYS EXAMINÉ

A. *Point de contact central.* Le pays examiné désigne un point de contact central qui doit veiller à ce que toutes les communications avec le Secrétariat soient rapidement transmises aux personnes concernées dans le pays examiné.

B. *Questionnaire et documents explicatifs*. Conformément au calendrier établi par le Secrétariat, le pays examiné soumet des réponses écrites au questionnaire et aux questions supplémentaires, ainsi que les documents explicatifs et les résumés des cas pertinents.

1. Même s'il est préférable d'intégrer ces réponses dans une seule réponse écrite globale, cela ne doit pas conduire le pays examiné à différer sa réponse. Si le pays examiné n'a pas finalisé ses réponses à toutes les questions dans les délais fixés par le calendrier, il doit les soumettre dès qu'elles sont prêtes et compléter au besoin sa réponse.

2. Le pays examiné fournit les textes explicatifs, comme les lois, règlements et décisions de justice. Il est essentiel que tous les documents soient communiqués suffisamment tôt pour permettre aux évaluateurs et au Secrétariat d'en prendre connaissance. Les

textes explicatifs doivent être rédigés en anglais ou en français, ainsi que dans la langue d'origine, à moins qu'il n'en soit convenu autrement avec le Secrétariat. Si les documents sont volumineux, le pays examiné doit déterminer avec le Secrétariat ceux à traduire en priorité.

3. Le pays examiné répond également aux questions de suivi supplémentaires éventuelles induites par ses réponses au questionnaire.

C. *Mission sur place*

1. Le pays examiné donne accès aux responsables concernés, selon les exigences du programme et en concertation avec le Secrétariat et avec les évaluateurs. Les noms, titres et responsabilités de chaque participant sont communiqués au Secrétariat avant la mission sur place. Le pays examiné doit faire tout son possible pour que la liste des participants reflète les propositions de l'équipe d'évaluation.

2. Le pays examiné doit mettre un site à disposition pour la mission sur place.

3. Bien que le pays examiné ne soit pas tenu de préparer les déplacements de l'équipe d'évaluation, il peut envisager de négocier des chambres d'hôtel au taux préférentiel réservé aux agents publics dans un lieu adéquat compte tenu du site des réunions.

4. La langue (anglais ou français) dans laquelle est menée l'évaluation est convenue à l'avance. Le pays examiné peut être tenu de fournir les services d'interprétation et de traduction jugés nécessaires par l'équipe d'évaluation.

D. *Projet de rapport*

1. Le pays examiné doit réviser soigneusement le projet de rapport et soumettre les corrections ou précisions qu'il juge adéquates, indexées aux paragraphes concernés du projet de rapport. Il doit toutefois se garder de réécrire entièrement le rapport.

2. Les commentaires doivent être soumis dans les délais fixés dans le calendrier. Pour que le GEP reçoive le projet de rapport suffisamment tôt avant la réunion, les commentaires soumis tardivement ne seront pas intégrés dans le projet de rapport remis au GEP mais seront diffusés séparément.

3. Lorsqu'un projet de rapport est débattu oralement au cours d'une réunion du GEP, le pays examiné peut exposer ses vues.

E. *Après l'examen.* Dans les six mois qui suivent l'adoption du rapport par le Forum mondial, le pays examiné doit rendre compte des mesures qu'il a prises ou qu'il envisage de prendre en vue de mettre en œuvre les recommandations. Il doit remettre un rapport écrit détaillé d'ici un an.

RESPONSABILITÉS DES MEMBRES DU GEP ET DU FORUM MONDIAL

A. *Contributions aux examens de Phase 1* : Les membres du Forum mondial sont invités à faire connaître les aspects qu'ils souhaitent voir traiter pendant l'évaluation.

B. *Questionnaire pour les examens de Phase 2* : Les membres du Forum mondial qui échangent des renseignements avec le pays examiné sont invités à remplir un questionnaire sur la qualité de cet échange, et à indiquer les aspects qu'ils souhaitent voir traiter pendant l'évaluation. Les pays qui pratiquent un échange intensif de renseignements avec le pays examiné sont tout particulièrement tenus de répondre au questionnaire dans les délais prescrits. Les membres du Forum mondial qui ont complété le questionnaire doivent être prêts à répondre à d'éventuelles questions de suivi posées par l'équipe d'évaluation.

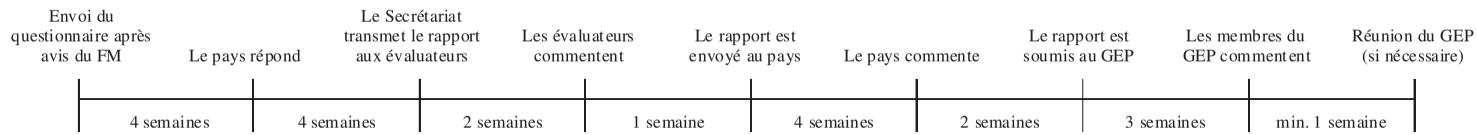
C. *Commentaires sur les projets de rapports* : Les membres du GEP et les membres du Forum mondial doivent s'assurer qu'un ou plusieurs experts qualifiés révisent les projets de rapports et, le cas échéant, formulent des commentaires sur les demandes d'approbation ou d'adoption selon la procédure écrite.

D. *Suivi des examens* : Les membres du GEP prennent des dispositions pour qu'un ou plusieurs experts qualifiés révisent les rapports de suivi préparés par le pays examiné et formulent des commentaires ou posent des questions, le cas échéant.

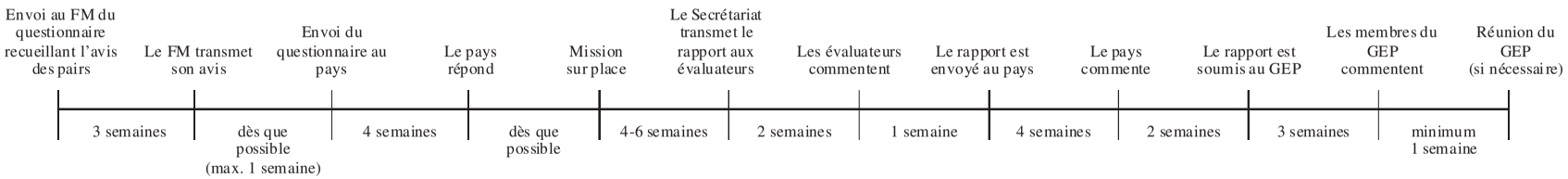
E. *Participation aux réunions du GEP* : Les membres du GEP veillent à ce qu'un ou plusieurs experts qualifiés assistent à chacune des réunions du GEP. Les absences doivent être signalées une semaine avant la réunion. Les membres du GEP qui ne se présentent pas à trois réunions successives seront automatiquement radiés du GEP, et le Forum mondial élira un nouveau membre

Annexe 4 –Modèles de calendrier d'évaluation

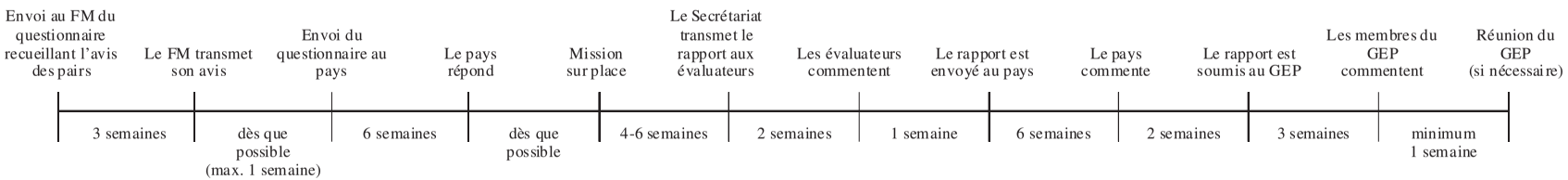
Examen de Phase 1



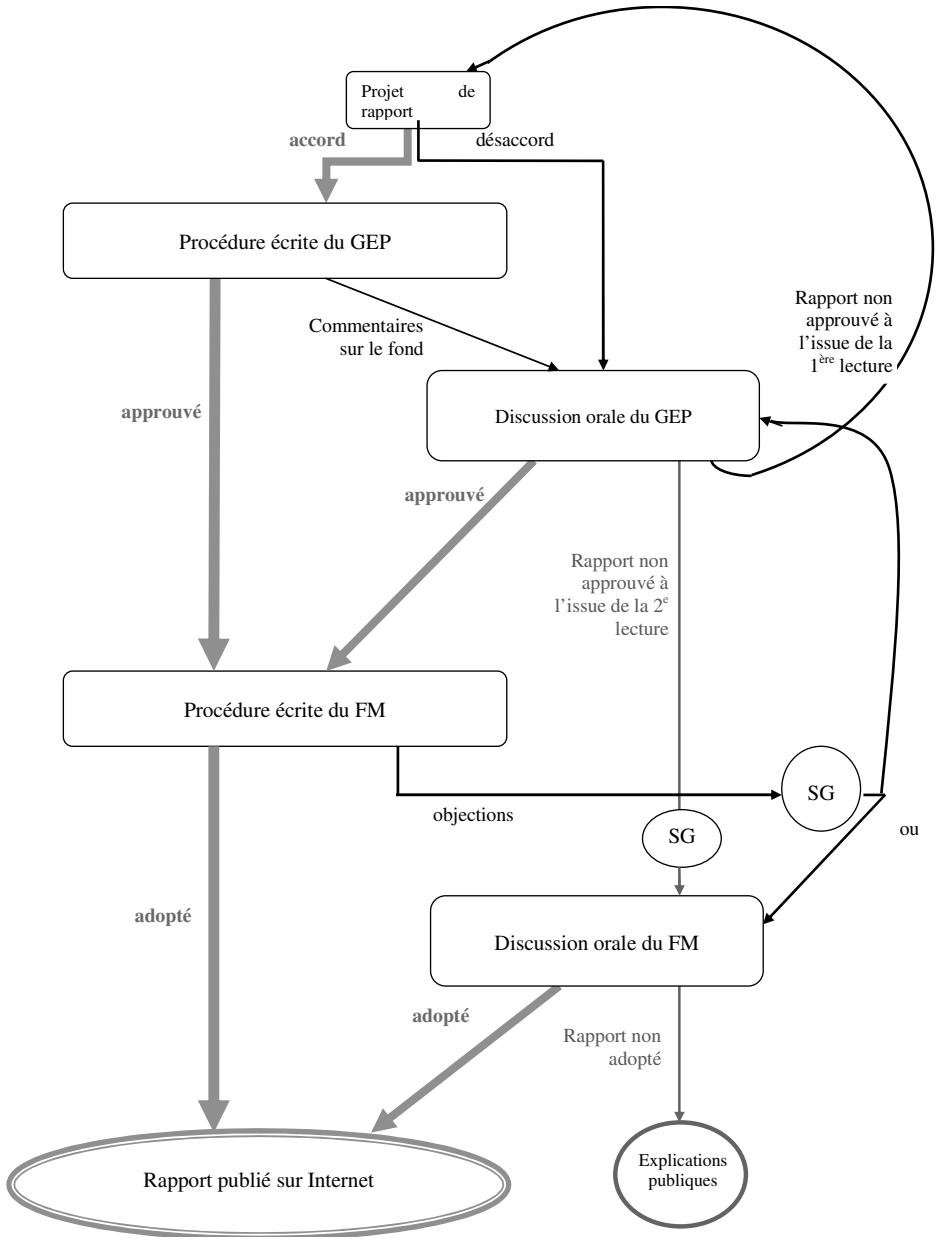
Examen de Phase 2



Examen combiné de Phases 1 et 2



Annexe 5 – Diagramme de la procédure d'adoption des rapports



Annexe 6 – Structure du rapport d'examen par les pairs

Cette annexe fournit des orientations sur la structure des projets de rapports d'examen par les pairs (pour les rapports de Phase 1, de Phase 2 et les rapports combinés) préparés par l'équipe d'évaluation et soumis à l'approbation du GEP (avant d'être adoptés par le Forum mondial). Cette structure est susceptible d'être modifiée à mesure que les équipes d'évaluation et le GEP acquerront de l'expérience. Les projets de rapports doivent, dans la mesure du possible, suivre une présentation similaire, même si chaque rapport sera adapté aux particularités du pays examiné. La longueur estimée sera comprise entre 20 et 40 pages, en fonction de la complexité du rapport.

Résumé (1-2 pages)

Introduction (environ 3-6 pages)

A. Présentation de l'exercice de suivi et des paramètres spécifiques de l'examen (par exemple, identification des évaluateurs, informations logistiques, organisation ou non d'une mission sur place).

B. Aperçu du pays examiné – cette sous-section présente les éléments pertinents du système politique, économique et juridique du pays. Elle résume également l'historique de la participation du pays à l'échange de renseignements ainsi que le rapport de Phase 1, le cas échéant.

C. Évolutions récentes – cette sous-section présente brièvement les actions récemment menées par le pays examiné pour appliquer les normes (ces actions seront analysées en détail à la section 2).

Respect des normes (environ 15-30 pages)

1. Cette section se divise en trois parties. Chacune des parties se décompose en éléments essentiels décrits dans le mandat, et fournit une analyse détaillée du respect de chacun de ces éléments par le pays :

A. Disponibilité des renseignements

2. A.1. Renseignements relatifs à la propriété et à l'identité

3. A.2. Registres comptables ; etc.

B. Accès aux renseignements

C. Échange de renseignements

4. Dans les rapports de Phase 2 et les rapports combinés, l'analyse doit cibler les aspects identifiés dans le rapport de Phase 1 ou par d'autres membres du Forum mondial – soit de manière générale, soit par le biais du questionnaire spécial rempli par les membres qui ont conclu un accord d'échange de renseignements avec le pays examiné.

5. Tous les rapports évalueront le respect des éléments essentiels par le pays et formuleront des recommandations d'actions correctives le cas échéant. Le rapport rendra également compte de l'opinion du pays examiné et des mesures qu'il compte prendre pour mettre en œuvre les éventuelles recommandations.

Résumé des évaluations et des recommandations (1-2 pages)

6. Cette section comporte un tableau qui contient l'évaluation du pays pour chacun des éléments essentiels ainsi que les recommandations correspondantes éventuelles. En conclusion, le rapport indique les étapes suivantes du processus d'examen par les pairs et établit un calendrier des rapports de suivi à remettre au GEP.

Notes sur les critères d'évaluation

Introduction

1. La note relative aux termes de référence décompose les standards en matière de transparence et d'échange de renseignements en 10 éléments essentiels relevant de trois grandes catégories : (A) disponibilité des renseignements ; (B) accès aux renseignements ; et (C) échange de renseignements. La présente note établit un système d'évaluation de la mise en œuvre des normes qui répond à l'objectif du Forum Mondial de parvenir à un échange effectif de renseignements et qui correspond à l'objet et à la structure du processus d'examen des pays membres et non-membres du Forum Mondial, en tenant compte des discussions du Comité de pilotage et du Comité d'examen par les pairs. En résumé, les examens de Phase 1 conduiront à une évaluation du cadre juridique et réglementaire des pays, accompagnée si nécessaire de recommandations d'amélioration. Les examens de Phase 2 porteront sur l'application pratique des normes et sur la mise en œuvre des recommandations dans toutes les catégories et conduiront à terme à une notation de chacun des éléments essentiels ainsi qu'à une note globale. La présente note doit être lue en association avec celles relatives aux Termes de Référence et à la Méthodologie[44].

Objectif du système de notation

2. Le processus d'examen du Forum Mondial a pour objet de promouvoir une mise en œuvre universelle, rapide et cohérente des normes de transparence et d'échange de renseignements. Pour y parvenir, les administrations fiscales doivent coopérer à l'échelle

[44] Voir *Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* CTPA/GFTEI(2009)1/REV1 et *Methodology for Peer Reviews and Non-Member Reviews* CTPA/GFTEI(2009)2/REV1.

internationale afin de gérer et d'appliquer efficacement leur législation, quel que soit le lieu où les contribuables choisissent d'implanter leurs actifs ou d'exercer leurs activités.

3. Les rapports annuels établis par le Forum Mondial montrent déjà que les cadres juridique et réglementaire mis en place aujourd'hui ne sont pas les mêmes dans toutes les juridictions. Internationalement, on constate d'importantes disparités dans le degré de mise en œuvre des normes. Le processus d'examen du Forum Mondial doit mettre en évidence les progrès accomplis par la juridiction étudiée dans l'application des normes ou l'absence de tels progrès. Dans ce contexte, les examens du Forum Mondial doivent :

- prendre acte des progrès accomplis,
- déterminer les zones de faiblesse et recommander des mesures correctrices afin que les juridictions puissent améliorer leurs cadres juridique et réglementaire ainsi que leurs pratiques d'échange de renseignements, et
- identifier les juridictions qui ne mettent pas en œuvre les normes.

4. L'attribution d'une note n'est qu'un des volets du processus d'examen permettant d'atteindre ces objectifs. Il est très important de formuler des recommandations qui indiquent clairement les améliorations qu'une juridiction doit entreprendre et, lorsque cela est possible, obtenir l'accord et l'engagement de la juridiction examinée à les réaliser est particulièrement important. Aussi, les notations seront systématiquement attribuées en fonction de ces recommandations. Pour inciter les pays à suivre les recommandations et à réagir aux notations données par le Forum Mondial, le système doit cependant être dynamique et capable de tenir compte des évolutions en temps réel. Même si le Comité d'examen par les pairs et, en définitive, le Forum Mondial ne seront pas nécessairement en mesure de réévaluer les juridictions à chaque fois qu'ils procèdent à des modifications de leurs systèmes d'échange de renseignements, un mécanisme efficace de suivi permanent qui soit suffisamment souple pour réagir à un environnement en mutation rapide doit être mis en place. Conformément à la note relative à la méthodologie, le Comité d'examen par les pairs envisagera et élaborera des propositions de procédures visant à réévaluer les juridictions à la lumière des modifications qu'elles apportent à leurs systèmes d'échange de renseignements.

5. Le processus doit être dynamique et le Forum Mondial supervisera en permanence l'avancement des examens. Les juridictions

seront amenées à consulter les recommandations visant d'autres juridictions afin de déterminer si elles peuvent aussi les concerner.

Structure du système de notation

Notation des éléments essentiels

6. Le processus d'examen se divise en deux phases : la première porte sur les cadres juridique et réglementaire en vigueur dans un pays donné et la deuxième sur l'efficacité de la mise en œuvre pratique des normes. Comme on l'a vu, les normes relèvent de trois grandes catégories et se répartissent en 10 éléments essentiels. Ces éléments, eux-mêmes, se décomposent en 31 aspects spécifiques. Diverses options sont donc possibles pour concevoir un système de notation. Il est possible d'évaluer chaque élément et chaque aspect au cours des Phases 1 et 2, de n'évaluer que les éléments essentiels et/ou de donner une note globale. Chaque aspect du processus d'examen doit être appréhendé selon des modalités qui répondent au mieux aux objectifs définis ci-dessus et qui renforcent l'efficience du processus.

7. Il existe plusieurs raisons pour lesquelles il ne serait pas judicieux de noter chacun des aspects spécifiques. Tous les aspects spécifiques énumérés ne sont pas pertinents pour toutes les juridictions, alors que dans d'autres cas, certains aspects sont tellement spécifiques à une juridiction donnée qu'ils ne sont pas directement couverts par un des aspects spécifiques énuméré dans un des éléments des termes de référence. Un même aspect peut aussi avoir une signification différente selon les cas. Même si ces aspects ne sont pas notés en tant que tels, chacun devra être évalué par l'équipe d'évaluation. Les recommandations faites par les examinateurs devront être aussi précises que possible et cibleront généralement les aspects énumérés. À la lumière de ces considérations, les aspects énumérés des éléments essentiels ne donneront pas lieu à une notation proprement dite dans les rapports remis au Comité d'examen par les pairs. Le Comité d'examen par les pairs (ainsi que le Forum mondial) pourra ainsi axer ses efforts sur les principales questions de fond, au lieu de passer trop de temps en discussion sur des notes individuelles et permettra d'assurer que lorsque des délégués au Comité d'examen par les pairs ont besoin d'informations complémentaires, elles figureront dans les commentaires relatifs au rapport ou que l'équipe d'évaluation les communique lors des débats oraux.

Résultats des examens de Phase 1

8. Il convient d'opérer une distinction entre la Phase 1 et la Phase 2 et entre les différents types d'évaluations qui doivent être employés pour chacune d'elles. Les examens de Phase 1 portent sur l'adéquation du cadre juridique et réglementaire qui régit l'échange de renseignements ; par conséquent, ils évaluent ce qui est nécessaire mais pas suffisant à un échange *effectif* de renseignements. Les examens de Phase 2 s'intéressent à l'efficacité des pratiques en matière de transparence et d'échange de renseignements dans une juridiction et peuvent donc indiquer si et dans quelle mesure une juridiction se conforme aux normes internationales. Un examen de Phase 1 a donc pour objectif de déterminer dans quelle mesure une juridiction a mis en place les mécanismes lui permettant d'échanger efficacement des renseignements dans la pratique. C'est la raison pour laquelle il ne serait pas opportun d'attribuer des notes définitives à la fin de la Phase 1, même si le passage d'une juridiction à un examen de Phase 2 dépend des résultats de l'examen de Phase 1.

9. En conséquence, les évaluations de Phase 1 conduiront à l'une des conclusions suivantes pour chacun des éléments essentiels :

Conclusions – Phase 1
L'élément est en place
L'élément est en place, mais certains aspects de sa mise en œuvre juridique nécessitent une amélioration
L'élément n'est pas en place

Ces conclusions s'accompagneront de recommandations d'amélioration.

10. En règle générale, une juridiction pourra se qualifier pour un examen de Phase 2 une fois son examen de Phase 1 achevé, même si certains aspects des éléments essentiels sont identifiés comme nécessitant des améliorations. À ce stade, les juridictions auront normalement renforcé leurs cadres juridique et réglementaire en suivant les recommandations formulées à l'issue de la Phase 1. Dans ce cas, ces améliorations seront évaluées lors de l'examen de Phase 2. L'absence d'amélioration aura également un impact sur le résultat de l'examen de Phase 2.

11. Lorsqu'une juridiction n'a pas mis en place les éléments indispensables pour lui permettre de procéder à un échange effectif de renseignements, elle ne pourra pas faire l'objet d'un examen de Phase 2

tant qu'elle n'aura pas pris les mesures qui découlent des recommandations en vue d'améliorer son cadre juridique et réglementaire[45]. Chaque cas peut être différent et nécessiter l'attention spécifique du Comité d'examen par les pairs mais l'exemple type est celui d'une juridiction qui n'a conclu aucun accord avec des juridictions pertinentes en vue d'échanger des renseignements en matière fiscale ou qui n'a pas accès à des renseignements bancaires ou relatifs à la propriété ou dans laquelle des informations comptables fiables ne sont généralement pas disponibles. Si le comité d'examen par les pairs conclut que le cadre juridique et réglementaire de la juridiction ne permet pas un échange effectif de renseignements et que l'examen de Phase 2 est, en conséquence, reporté, sa situation sera réexaminée à l'occasion du compte rendu écrit détaillé de la juridiction soumis au Comité d'examen dans un délai de 12 mois à compter de l'adoption du rapport. Lorsque la juridiction aura pris des mesures suffisantes afin de donner suite aux recommandations contenues dans le rapport de Phase 1, son examen de Phase 2 pourra être programmé.

Résultats des examens de Phase 2

12. Contrairement à la Phase 1, il y a lieu, dans le cadre d'un examen de Phase 2, de fournir une notation de la conformité aux normes de la juridiction concernée, l'efficacité de la mise en œuvre des éléments essentiels pouvant être notée dès lors qu'un groupe adéquat de juridictions a été évalué. Par l'intermédiaire des examens de Phase 2, les juridictions ont la possibilité de démontrer (en produisant des données quantitatives ou par d'autres moyens) qu'en pratique, les éléments essentiels sont effectivement mis en œuvre.

13. Chacun des éléments essentiels sera noté mais l'objectif ultime de l'exercice est d'évaluer l'efficacité pratique globale du système déployé par une juridiction pour échanger des renseignements. L'attribution d'une note globale est le meilleur moyen de prendre acte des progrès réalisés par une juridiction vers l'établissement de règles du jeu équitables et d'identifier les juridictions qui ne se conforment pas au consensus international.

[45] Les juridictions retenues pour des examens combinés font partie de celles dotés de systèmes d'échange de renseignements qui ont fait leurs preuves et d'une solide expérience pratique. Lorsque les évaluations de Phase 1 de l'examen combiné révèlent l'absence d'éléments essentiels pour garantir un échange effectif de renseignements, il convient de le signaler au président et aux vice-présidents du Groupe d'examen par les pairs qui détermineront s'il y a lieu de réviser le calendrier des examens.

14. L'évaluation de Phase 2, y compris la note globale, s'appuie sur un système à quatre niveaux :

Note	Phase 2 – Échange de renseignements
Conforme	L'élément essentiel est pleinement mis en œuvre dans la pratique.
Conforme pour l'essentiel	La mise en œuvre de l'élément essentiel présente de légères lacunes.
Partiellement conforme	L'élément essentiel n'est que partiellement mis en œuvre.
Non-conforme	La mise en œuvre de l'élément essentiel présente d'importantes lacunes.

Application du système de notation

15. Les examens par les pairs et les examens des non-membres nécessitent des évaluateurs et des membres qu'ils jugent en toute connaissance de cause, en se fondant sur les informations qui leur sont communiquées. Les juridictions doivent mettre en œuvre les normes internationales en respectant leurs cadres législatif et institutionnel ; aussi les méthodes employées pour appliquer ces normes peuvent différer d'un pays à l'autre. Ce qui est essentiel est qu'une juridiction puisse répondre à une demande de renseignements de telle sorte que l'échange de renseignements soit efficace. Il incombera au Comité d'examen par les pairs de veiller à ce que les résultats des examens soient cohérents et équitables et que le système de notation soit correctement appliqué ; à ce titre, le Comité doit jouer un rôle actif pour faire en sorte que les cas similaires soient traités de manière similaire et que les évaluations des systèmes mis en place pour l'échange de renseignements par les diverses juridictions tiennent dûment compte de leurs différences d'efficacité. Bien évidemment, les équipes d'évaluation joueront un rôle décisif à cet égard, car elles seront chargées de rédiger le projet de rapport soumis à l'approbation du Comité d'examen par les pairs.

16. Pour noter les éléments essentiels lors des examens de Phase 2, les évaluateurs doivent faire preuve de discernement et déterminer si les lacunes dans la mise en œuvre d'un élément en

particulier sont mineures ou importantes et les conséquences de ces lacunes sur le choix d'une des quatre notations possibles. Pour y parvenir, les évaluateurs doivent en définitive appréhender l'impact de ces lacunes sur l'efficacité de l'échange de renseignements. Cela peut nécessiter de recenser la fréquence à laquelle les partenaires avec qui cette juridiction échange des renseignements ont mentionné cette lacune ou de déterminer si le type de renseignement ou de demande en question concerne une fraction élevée des flux de revenus ou d'investissements de la juridiction. Par exemple, une juridiction peut en pratique communiquer très peu de renseignements sur les entreprises qui ont émis des actions au porteur mais, comme elles autorisent l'émission de ces actions uniquement dans certaines circonstances, les partenaires avec lesquels cette juridiction échange des renseignements ne le considèrent pas comme un sérieux problème. En pareil cas, cela peut être considéré comme une lacune qui, prise individuellement[46], ne conduirait pas pour autant à conclure que cette juridiction est « conforme en partie » ou « conforme pour l'essentiel » s'agissant de l'élément C.1.

17. Il est également important de souligner que les évaluateurs auront déjà réfléchi à l'impact d'une lacune sur la capacité pratique d'une juridiction à échanger des renseignements au moment où elles formulent leurs recommandations. Les évaluateurs doivent s'assurer que l'appréciation du degré de gravité d'une lacune est conforme avec la teneur des recommandations qui s'y rapportent. Il serait étrange qu'une lacune soit considérée comme mineure alors que les mesures prises par la juridiction pour y remédier lui ont demandé de sérieux efforts. Si par exemple les évaluateurs jugent qu'une juridiction n'est pas dotée des infrastructures appropriées pour l'échange de renseignements et recommandent de procéder à des modifications importantes et structurelles, cette défaillance doit correspondre à plus qu'une lacune mineure à l'échange pratique de renseignements. Si, à l'inverse, les évaluateurs ne décèlent aucune difficulté majeure dans les modalités pratiques d'échange de renseignements d'un pays, ce constat doit influer sur l'urgence de la recommandation concernant les infrastructures du pays.

18. Bien que la notation globale découle d'un examen d'ensemble du respect des éléments essentiels par une juridiction, l'approche suivie ne peut pas être strictement mécanique. Elle

[46] Les circonstances propres au cas d'espèce détermineront si une série de lacunes constitue une défaillance justifiant de conclure qu'un pays n'est que « conforme pour l'essentiel » ou « conforme en partie ».

nécessitera discernement, la prise en compte des résultats des examens de Phase 1 et de Phase 2 et la manière dont les juridictions ont donné suite aux éventuelles recommandations formulées. En particulier, la notation « Conforme » ne doit pas être considérée comme un objectif hors de portée qui implique des résultats parfaits ; en effet, il faut prendre en compte le fait que certaines juridictions pratiquent l'échange de renseignements à une grande échelle, notamment dans des affaires complexes, alors que d'autres se limitent à fournir des renseignements à une échelle beaucoup plus limitée. L'appréciation doit tenir compte de la nature, de la complexité et de la portée des demandes de renseignements adressées à la juridiction.

19. Il importe d'achever les examens de Phase 2 pour un ensemble de juridictions qui constituent un groupe représentatif du Forum mondial, sur un plan géographique et économique, avant de finaliser les notations, afin de garantir une application équilibrée du système de notation entre les diverses juridictions. En effet, le choix de la note nécessitera probablement de procéder à certaines comparaisons, faute de quoi les premières notes risquent de ne pas être cohérentes. Aussi, la publication des notes par le Comité d'examen par les pairs, puis par le Forum Mondial, doit avoir lieu une fois les examens de Phase 2 d'un groupe représentatif de juridictions effectués, ce qui devrait intervenir au cours du premier mandat[47]. D'ici là, pour que les travaux du Forum Mondial progressent à bon rythme et favorisent une mise en œuvre rapide et cohérente des normes, les rapports de Phase 1 et de Phase 2 contenant les évaluations détaillés seront publiés au fur et à mesure de leur adoption par le Forum Mondial.

Conclusion

20. Divers facteurs influent sur les choix effectués pour concevoir un système d'évaluation, depuis des considérations théoriques et de fond jusqu'à des aspects pratiques inhérents à toute entreprise de cette nature. À terme, l'objectif est de créer un système qui se prête à une application équitable et efficiente et qui encourage les progrès vers un échange effectif de renseignements parmi un large éventail de juridictions aux caractéristiques les plus diverses. Le système d'évaluation met ces facteurs en parallèle avec les objectifs poursuivis par le système d'évaluation. Les examens de la Phase 1

[47] Le Groupe d'examen par les pairs déterminera le moment opportun pour l'attribution des notations et en informera le Groupe de direction, qui à son tour consultera le Forum mondial.

évaluent le cadre juridique et réglementaire des juridictions et formulent des recommandations d'amélioration portant sur les éléments essentiels des catégories A (disponibilité des renseignements), B (accès aux renseignements) et C (échange de renseignements). Les examens de la Phase 2 comprendront des recommandations relatives à toutes les catégories et s'accompagneront de notations sur chacun des éléments essentiels, ainsi que d'une note globale, dès lors qu'un ensemble représentatif d'examens aura été réalisé.

PARTIE II : SOURCES DES NORMES

Article 26 du Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune et son commentaire

ARTICLE 26

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1.
Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2.
Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3.
Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :
a)
de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant ;

b)
de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;
c)
de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4.
Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5.
En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 26

CONCERNANT L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

I. Remarques préliminaires

1.
Il est justifié d'inclure dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions des dispositions concernant une coopération entre les administrations fiscales des deux États contractants. En premier lieu, il paraît souhaitable d'accorder une assistance administrative pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les États contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention.

2.
En conséquence, le présent Article contient les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation fiscale interne des États contractants et de l'application des dispositions particulières de la Convention. Le texte de l'article précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2, de sorte qu'il peut comporter des renseignements sur des non résidents et peut concerner l'administration ou l'application des impôts auxquels il n'est pas fait référence à l'article 2.

3.
L'article 27 traite de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts.

4.
En 2002, le Comité des Affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. Cet examen a également tenu compte de l'évolution récente telle que le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale[48] mis au point par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements et la norme idéale d'accès aux renseignements bancaires décrite dans le rapport « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ».[49] A la suite de cet examen, plusieurs modifications ont été apportées au texte de l'article comme à ses Commentaires en 2005.

4.1
Beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de le modifier au fond mais ont plutôt été destinées à lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. Par exemple, le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » et l'insertion des mots « pour l'administration ou l'application » au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de la disposition. Le nouveau paragraphe 4 a été ajouté pour insérer dans le texte de l'article, la compréhension générale énoncée antérieurement dans les Commentaires (cf. paragraphe 19.6). Le nouveau paragraphe 5 a été ajouté pour faire apparaître les pratiques actuellement en vigueur dans la grande majorité des pays membres de l'OCDE (cf. paragraphe 19.10). L'insertion des mots « ou le contrôle de ceux-ci » dans le nouveau paragraphe 2 constitue en revanche un revirement par rapport à la règle précédente.

48. Disponible à l'adresse *www.oecd.org/taxation*.

49. OCDE, Paris, 2000. Disponible à l'adresse *www.oecd.org/taxation*.

4.2
Les Commentaires ont été par ailleurs considérablement développés. Ce développement correspond en partie à la disposition des nouveaux paragraphes 4 et 5 de l'article. D'autres modifications ont été apportées aux Commentaires pour tenir compte de l'évolution récente et des pratiques actuelles des pays et plus généralement pour mettre fin aux incertitudes quant à l'interprétation qu'il convient de donner à l'article.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

5.
La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de cette norme, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article (par exemple en remplaçant « vraisemblablement pertinent » par « nécessaire » ou « pertinent »). Le champ d'application de l'échange de renseignements couvre toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux). Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci.

5.1
Les renseignements couverts par le paragraphe 1 ne se limitent pas aux informations spécifiques à un contribuable particulier. Les autorités compétentes peuvent également échanger d'autres renseignements sensibles concernant l'administration fiscale et l'amélioration de la discipline fiscale, par exemples les techniques d'analyse des risques ou les dispositifs d'évasion ou de fraude fiscales.

5.2
Les possibilités d'assistance prévues par l'article ne limitent pas celles qui sont prévues dans les accords internationaux existants ou autres arrangements entre les États contractants concernant la coopération en matière fiscale et ne sont pas non plus limitées par elles. L'échange de renseignements concernant l'application des droits de douane ayant pour fondement juridique d'autres instruments internationaux, les dispositions de ces instruments plus spécialisés prévaudront d'une manière générale et l'échange de renseignements concernant les droits de douane ne seront pas dans la pratique régis par le présent article.

6.
Les exemples suivants pourront éclairer le principe exposé au paragraphe 5 ci-dessus. Dans tous ces cas, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1.

7.
Application de la Convention

a) Aux fins d'application de l'article 12, l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B, où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées.

b) A l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances.

c) Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État (articles 7, 9, 23 A et 23 B).

d) Des renseignements peuvent être nécessaires en vue de l'application de l'article 25.

e) Lorsqu'il applique les Articles 15 et 23 A, l'État A, dont le salarié est résident, informe l'État B où ses fonctions sont exercées pendant plus de 183 jours, du montant exonéré d'impôt dans l'État A.

8.
Application de la législation interne

a) Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix

payé pour les marchandises par la société de l'État B afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.

b) Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune Convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la Convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.

c) Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la Convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa c) du paragraphe 3 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.

d) L'État A, en vue de vérifier les crédits d'impôt au titre de la TVA versée en amont demandés par une société située sur son territoire pour les services fournis par une société résident dans l'État B, demande confirmation que le coût des services a été correctement enregistré dans les livres et registres de la société de l'État B.

9.

La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes :

a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État ;

b) automatiquement, par exemple quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant sont transmises systématiquement à l'autre État (cf. la recommandation du Conseil de l'OCDE C(81)39, du 5 mai 1981, intitulée « Recommandation du Conseil concernant un formulaire normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements dans le cadre de conventions fiscales internationales », la recommandation du Conseil de l'OCDE C(92)50, du 23 juillet 1992, intitulée

« Recommandation du Conseil concernant un format magnétique normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements fiscaux », la recommandation du Conseil de l'OCDE concernant l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international C(97)29/FINAL en date du 13 mars 1997, la recommandation du Conseil de l'OCDE C(97)30/FINAL du 10 juillet 1997 intitulée « Recommandation sur l'utilisation du format magnétique normalisé révisé de l'OCDE destinée aux échanges automatiques de renseignements » et la recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'utilisation du Modèle de mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales C(2001)28/FINAL);[50]

c) spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État.

9.1

Ces trois formes d'échanges (sur demande, automatique et spontanée) peuvent également être combinées. Il faut par ailleurs souligner que l'article 26 ne limite pas les possibilités d'échanges de renseignements à ces méthodes et que les États contractants peuvent utiliser pour obtenir des renseignements d'autres techniques qui pourraient être utiles aux deux parties concernées telles que des contrôles fiscaux simultanés, des contrôles fiscaux à l'étranger et des échanges de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur économique. Ces techniques sont décrites en détail dans la publication intitulée « Échanges de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles »[51] et peuvent se résumer ainsi :

— un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (voir la recommandation C(92)81 du Conseil de l'OCDE du 23 juillet 1992 concernant un accord Modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés) ;

— un contrôle fiscal à l'étranger offre la possibilité d'obtenir des renseignements grâce à la présence de représentants de l'administration fiscale de l'État requérant. Dans la mesure où sa législation fiscale le permet, un État contractant peut autoriser des représentants agréés de

50. Les Recommandations de l'OCDE sont disponibles à l'adresse suivante : *www.oecd.org/taxation.*

51. OCDE, Paris, 1994.

l'autre État contractant à pénétrer sur son territoire pour interroger des personnes ou examiner les documents et registres d'une personne — ou d'être présents à ces entrevues ou vérifications effectuées par les autorités fiscales du premier État contractant — conformément aux procédures convenues d'un commun accord par les autorités compétentes. Une telle demande peut intervenir, par exemple lorsque le contribuable d'un État contractant est autorisé à tenir une comptabilité dans l'autre État contractant. Ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque. La législation et les pratiques des États varient en ce qui concerne l'étendue des droits accordés aux fonctionnaires fiscaux étrangers. Un fonctionnaire des impôts étranger sera normalement empêché de participer activement à un contrôle sur le territoire national, excepté dans quelques pays, avec le consentement du contribuable. La Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale traite expressément des contrôles fiscaux à l'étranger dans son article 9 ;

— un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur est un échange de renseignements fiscaux concernant plus particulièrement tout un secteur économique (par exemple l'industrie pétrolière ou pharmaceutique, le secteur bancaire, etc.) et non des contribuables en particulier.

10.

Les autorités compétentes des États contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention. Par exemple, les États contractants peuvent souhaiter utiliser des modes de communication électronique ou autre et des technologies d'information, y compris des systèmes de sécurité appropriés, afin d'améliorer la rapidité et la qualité des échanges de renseignements. Les États contractants qui sont tenus par leur législation d'observer les dispositions relatives à la protection des données peuvent souhaiter inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions concernant la protection des données personnelles échangées. La protection des données concerne les droits et libertés fondamentales de l'individu et en particulier le droit au respect de la vie privée, en ce qui concerne le traitement automatique des données personnelles. Voir, par exemple, la Convention du 28 janvier 1981 du Conseil de l'Europe pour la protection des particuliers concernant le traitement automatique des données personnelles.[52]

10.1

Avant 2000, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés n'étaient possibles qu'à l'égard des impôts visés par la Convention au sens de l'article 2. L'État requis n'était donc pas tenu, en vertu du paragraphe tel qu'il était

52. Voir http://conventions.coe.int.

alors rédigé, de satisfaire une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt sur les ventes car cet impôt n'était pas visé par la Convention. Le paragraphe a alors été amendé afin de permettre l'échange de renseignements à l'égard des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales et afin de permettre l'utilisation des informations ainsi échangées aux fins de l'application de tous ces impôts. Certains États risquent toutefois de ne pas être en mesure d'échanger des renseignements, ou d'utiliser les renseignements obtenus d'un autre État, à l'égard des impôts qui ne sont pas visés par la Convention au sens de l'article 2. Ces États ont la faculté de restreindre la portée du paragraphe 1 de l'article aux impôts couverts par la Convention.

10.2
Dans certains cas, un État contractant peut avoir besoin de recevoir des renseignements sous une forme particulière pour que les conditions en vigueur en matière de preuve ou autres conditions légales soient satisfaites. Ces formes peuvent inclure des dépositions de témoins et des copies certifiées conformes de documents originaux. Les États contractants devraient s'efforcer, dans la mesure du possible, de répondre à de telles demandes. En vertu du paragraphe 3, l'État requis peut refuser de fournir les renseignements sous la forme spécifique demandée si, par exemple, la forme demandée n'est pas connue ou autorisée dans sa législation ou sa pratique administrative. Le refus de fournir les renseignements sous la forme demandée n'a pas d'incidence sur l'obligation de fournir ces renseignements.

10.3
La Convention n'empêche en aucune manière l'application des dispositions de l'article à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de la Convention dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie après l'entrée en vigueur de la Convention et après que les dispositions de l'article soient devenues effectives. Toutefois, les États contractants peuvent juger utile de préciser dans quelle mesure les dispositions de l'article sont applicables à ces renseignements, en particulier lorsque les dispositions de cette convention entreront en vigueur en ce qui concerne des impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date.

Paragraphe 2

11.
Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considèrera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. Les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Le maintien du secret

dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État.

12.
Les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement, le recouvrement des impôts, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe 1, ou par le contrôle de ce qui précède. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs.

12.1
Les renseignements peuvent aussi être divulgués aux organismes de contrôle. Ces organismes de contrôle comprennent les autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'État contractant. Les États contractants peuvent cependant, dans leurs négociations bilatérales, déroger à ce principe et convenir d'exclure que ces renseignements soient divulgués aux autorités en question.

12.2
Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être divulgués à un État tiers à moins qu'il n'existe une disposition expresse dans la convention bilatérale entre les États contractants qui permette une telle communication.

12.3
De même, s'il apparaît que les renseignements présentent un intérêt pour l'État qui les

reçoit à des fins autres que celles mentionnées au paragraphe 12, cet État ne peut les utiliser à ces autres fins mais il doit recourir aux moyens expressément destinés à ces fins (par exemple dans le cas d'un délit non fiscal, à une Convention concernant l'assistance judiciaire). Cependant, les États contractants peuvent souhaiter autoriser le partage de renseignements fiscaux par les autorités fiscales avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires, sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple la lutte contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme). Les États contractants désireux d'élargir les fins auxquelles ils peuvent utiliser les renseignements échangés en vertu de cet article peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :

> « Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. »

13.
Comme on l'a indiqué au paragraphe 12, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées et en vertu de la dernière phrase du paragraphe 2 de cet article, celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 2 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux États contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par des tribunaux ou à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, il devront l'indiquer expressément dans leur convention.

Paragraphe 3

14.
Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné,

doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article.

14.1
Les législations de certains pays comportent des procédures de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements et/ou au contribuable qui fait l'objet de l'enquête avant la communication de renseignements. Ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple dans les cas d'erreurs sur l'identité de la personne) et faciliter les échanges (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'État requérant). Les procédures de notification ne doivent pas cependant être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, entravent les efforts de l'État requérant. En d'autres termes, elles ne doivent pas empêcher ou retarder indûment des échanges effectifs de renseignements. Par exemple, les procédures de notification devraient permettre des exceptions à la notification préalable, notamment dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par l'État requérant. Un État contractant qui, en vertu de sa législation interne est tenu de notifier à la personne qui a fourni les renseignements et/ou au contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé doit informer par écrit l'autre État partie à une convention qu'il est tenu par cette obligation et quelles en sont les conséquences en ce qui concerne ses obligations en matière d'assistance mutuelle. Ces renseignements doivent être fournis à l'autre État contractant lorsqu'une Convention est conclue et par la suite chaque fois que les règles applicables sont modifiées.

15.
En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. Par conséquent, un État peut refuser de fournir des renseignements lorsque la loi de l'État requérant l'empêche d'obtenir ou de fournir ces renseignements ou lorsque du fait de ses pratiques administratives (par exemple l'insuffisance des ressources administratives dont il dispose) il n'y a pas réciprocité. Toutefois, il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de compromettre l'échange effectif de renseignements et que cette notion doit être interprétée d'une manière large et pragmatique. Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que

ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis.

15.1
Le principe de réciprocité ne s'applique pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple un pays auquel il est demandé de fournir des renseignements ne peut invoquer l'absence d'un dispositif de décision anticipée dans le pays qui demande ces renseignements et refuser de communiquer des renseignements sur une telle décision qu'il a accordée sur la base d'un argument de réciprocité. Bien entendu, lorsque les renseignements demandés ne peuvent être eux-mêmes obtenus en vertu de la loi ou dans le cadre normal de la pratique administrative de l'État requérant, un État requis peut décliner une telle demande.

15.2
La plupart des pays reconnaissent dans leur législation interne que les renseignements ne peuvent être obtenus d'une personne dans la mesure où cette personne peut invoquer le droit de ne pas témoigner contre elle-même. Par conséquent, un État requis peut refuser de communiquer des renseignements lorsque l'État requérant aurait été empêché, par ses propres règles en matière d'auto-incrimination, d'obtenir les renseignements en question dans des circonstances similaires. Toutefois, en pratique, le droit de ne pas témoigner contre soi-même devrait n'avoir qu'une application limitée en ce qui concerne la plupart des demandes de renseignements. Ce droit est personnel et ne peut être invoqué par un individu qui ne risque pas lui-même de poursuites pénales. L'immense majorité des demandes de renseignements s'efforcent d'obtenir ces renseignements de tiers tels que des banques, des intermédiaires ou de l'autre partie à un contrat et non de l'individu qui fait l'objet de l'enquête. En outre, le droit de ne pas témoigner contre soi-même ne s'applique généralement qu'aux personnes physiques.

16.
Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procèderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte.

17.
Dans les cas visés aux paragraphes ci-dessus, l'État requis est libre de refuser de fournir les renseignements. Toutefois, s'il communique les renseignements demandés, il reste dans le cadre de l'accord sur l'échange de renseignements prévu par la

Convention ; on ne pourra donc faire valoir que cet État a manqué à l'obligation du secret.

18.
Si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 3 auront pour effet que les États contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les États contractants peuvent juger approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements.

18.1
Sauf dispositions contraires convenues entre les États contractants, il peut être admis que les renseignements demandés peuvent être obtenus par l'État requérant dans une situation similaire si cet État n'a pas indiqué le contraire.

19.
En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa *c*) du paragraphe 3 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question au dit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret.

19.1
Dans ses délibérations concernant l'application des règles en matière de secret, l'État contractant doit également tenir compte des règles de confidentialité du paragraphe 2 de l'article. Les législations et pratiques nationales de l'État requérant ainsi que les obligations imposées par le paragraphe 2 peuvent empêcher l'utilisation des renseignements pour les catégories d'objets non autorisées contre lesquelles les règles en matière de secret professionnel ou autre ont pour but d'assurer une protection. Par conséquent, un État contractant peut décider de communiquer les renseignements lorsqu'il lui semble qu'il n'y a pas de raisons suffisantes pour penser qu'un contribuable concerné risque de subir des conséquences adverses incompatibles avec l'objet de l'échange de renseignements.

19.2
La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problèmes de

secret commercial, industriel ou autre. Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevets en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence.

19.3
Un État requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats, ou autre représentants légaux agréés dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients dans la mesure où les communications sont préservées de toutes divulgation en vertu de sa législation interne. Toutefois, le champ d'application de la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être défini d'une manière étroite. Le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat pour essayer de les préserver d'une divulgation requise par la loi. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne telle qu'un administrateur ou un bénéficiaire effectif d'une société ne sont généralement pas protégés en tant que communication confidentielle. Bien que le champ d'application de la protection accordée aux communications confidentielles puisse différer selon les États, il ne doit pas être excessivement large, car cela entraverait un échange effectif de renseignements. Les communications entre avocats, ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats, ou autres représentants légaux agréés et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales. La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat, ou autre représentant légal autorisé et son client devrait être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du droit duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis

puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

19.4
Les États contractants désireux de se référer expressément à la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 3:

« *d*) à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé lorsque ces communications sont :

(*i*) produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique ou

(*ii*) produites afin d'être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée. »

19.5
Le paragraphe 3 inclut également une limitation concernant les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'État lui-même. A cet effet, il est stipulé que les parties contractantes n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte toutefois, cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, un tel cas peut survenir si une enquête fiscale dans l'État requis était motivé par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention.

Paragraphe 4

19.6 Le paragraphe 4 a été ajouté en 2005 pour traiter explicitement de l'obligation d'échanger des renseignements dans les cas où l'État requis n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Avant l'addition du paragraphe 4, cette obligation n'était pas affirmée expressément dans l'article mais elle apparaissait clairement dans les pratiques des pays membres qui montraient que, dans la collecte de renseignements demandés par une autre partie à une convention, les États contractants utilisent souvent les pouvoirs spéciaux de contrôle ou d'enquête que leur confère leur législation en vue du prélèvement de leurs propres impôts, même s'ils n'ont pas eux-mêmes besoin de ces renseignements à cette

fin. Ce principe est également affirmé dans le rapport intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ».[53]

19.7
En vertu du paragraphe 4, les États contractants doivent utiliser les mesures dont ils disposent en matière de collecte de renseignements même si elles sont invoquées uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant. Le terme « mesure de collecte de renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis.

19.8
La deuxième phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation visée au paragraphe 4 est soumise aux limitations du paragraphe 3 mais prévoit également que ces limitations ne peuvent être interprétées comme fondement pour décliner de fournir des renseignements dans les cas où les législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, si un État requis ne peut invoquer le paragraphe 3 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale, il peut par exemple refuser de communiquer des renseignements dans la mesure où cette communication constituerait la divulgation d'un secret commercial.

19.9
Pour beaucoup de pays, la combinaison du paragraphe 4 et de leur législation interne constitue une base suffisante pour l'utilisation de leurs mesures de collecte de renseignements en vue d'obtenir les renseignements demandés même si ceux-ci ne présentent pas d'intérêt fiscal national. Toutefois, d'autres pays pourraient souhaiter préciser expressément dans la convention que les États contractants doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent des pouvoirs nécessaires pour le faire. Les États contractants qui souhaitent clarifier ce point peuvent remplacer le paragraphe 4 par le texte suivant :

> « 4. Afin d'effectuer les échanges de renseignements conformément au paragraphe 1, chaque État contractant prend les mesures nécessaires, notamment dans les domaines législatifs, réglementaires ou administratifs, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir les renseignements destinés à être échangés indépendamment de la question de savoir si cet État contractant peut avoir besoin de ces renseignements pour l'application de sa propre législation fiscale. »

53. OCDE, Paris, 2000 (au paragraphe 21b).

Paragraphe 5

19.10
Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les limitations du paragraphe 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété. Si le paragraphe 5, qui a été ajouté en 2005 représente une modification de la structure de l'article, il ne doit pas être interprété comme signifiant que la version précédente de cet article ne couvrait pas les échanges de ce type de renseignements. La grande majorité des pays membres de l'OCDE échangeait déjà ces renseignements en application de la version précédente de l'article et l'addition du paragraphe 5 reflète simplement la pratique actuelle.

19.11
Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un autre État partie à une convention uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire. L'addition de ce paragraphe à l'article traduit l'évolution internationale dans ce domaine telle qu'elle apparaît dans le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale[54] et telle qu'elle est décrite dans le rapport intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ».[55] Conformément à ce rapport, l'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers est possible par des moyens directs ou indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

19.12
Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant qu'agents ou fiduciaires. Par exemple, si en vertu de la loi d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas utiliser cette loi comme motif

54. Disponible à l'adresse *www.oecd.org/taxation*.

55. OCDE, Paris, 2000.

justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents assurant la formation dans les entreprises, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats).

19.13
Enfin, le paragraphe 5 prévoit qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont liés au droit de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou structures organisationnelles similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées uniquement parce que des lois ou pratiques nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

19.14
Le paragraphe 5 n'empêche pas un État contractant d'invoquer le paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements relatifs au droit de propriété. Cependant, ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété. Par exemple, un représentant légal agissant pour le compte d'un client peut intervenir en tant qu'agent mais pour tous renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat, ou autre représentant légal agréé et son client, le paragraphe 3 reste un motif possible de refus de communiquer les renseignements.

19.15
Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 5 :

a) La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A. L'État B effectue une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y et l'État B adresse à l'État A une demande de renseignements sur les droits de propriété détenus par les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B des informations relatives à la propriété de la société X comme de la société Y.

b) Un particulier soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur tous les revenus des comptes bancaires et les actifs détenus par la banque B afin de déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit communiquer les renseignements bancaires demandés à l'État A.

Observations sur les Commentaires

20.
Le Japon souhaite préciser au sujet du paragraphe 11 ci-dessus, qu'étant donné que la législation interne et la pratique administrative du Japon concernant la procédure prévue pour rendre publics les renseignements obtenus en vertu de la législation interne sont stricts, il lui sera difficile de fournir les renseignements demandés par un autre État si la législation interne et la pratique administrative de cet État concernant cette procédure ne sont pas comparables aux siennes.

21.
Concernant le paragraphe 15.1, la Grèce souhaite clarifier qu'en vertu de l'article 28 de la Constitution grecque, les conventions fiscales internationales sont appliquées sur la base de la réciprocité.

22.
(Supprimé le 15 juillet 2005 ; cf. HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

23.
L'Autriche se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions. Cependant, l'Autriche est autorisée à échanger des renseignements détenus par une banque ou une autre institution financière lorsque de tels renseignements sont demandés dans le cadre d'une enquête pénale qui est menée dans l'État requérant concernant la commission de fraude fiscale.

24.
La Suisse réserve sa position à l'égard des paragraphes 1 et 5. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en oeuvre des dispositions de la Convention. Cette réserve ne s'appliquera pas aux cas impliquant des actes de fraude passibles d'emprisonnement en vertu de la législation des deux états contractants.

25. Le Luxembourg se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions.

26. La Belgique se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions. Là où le paragraphe 5 est inclus dans une de ses conventions, l'échange de renseignements tenu par une banque ou toute autre institution financière est limité à l'échange sur demande d'information au sujet d'un contribuable spécifique et d'une institution financière spécifique.

Le modèle d'accord 2002 sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et son commentaire

I. INTRODUCTION

1. Cet accord a pour objet de promouvoir la coopération internationale en matière fiscale par l'échange de renseignements.

2. Il a été élaboré par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements (le « Groupe de travail »). Le Groupe de travail était composé de représentants des pays Membres de l'OCDE ainsi que de délégués d'Aruba, des Bermudes, de Bahreïn, des îles Caïman, de Chypre, de l'île de Man, de Malte, de l'île Maurice, des Antilles néerlandaises, des Seychelles et de San Marin.

3. L'accord est issu des travaux entrepris par l'OCDE dans le but de lutter contre les pratiques fiscales dommageables ; on pourra se reporter à cet égard au rapport de l'OCDE de 1998 intitulé « *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial* » (le « rapport de 1998 »). Selon ce rapport, "l'absence d'un véritable échange de renseignements" est l'un des critères essentiels pour déterminer l'existence de pratiques fiscales dommageables. Le Groupe de travail a reçu pour mandat d'élaborer un instrument juridique pouvant être utilisé pour mettre en place un échange effectif de renseignements. L'accord représente la norme requise pour un échange effectif de renseignements aux fins de l'initiative de l'OCDE concernant les pratiques fiscales dommageables.

4. Cet accord ne constitue pas un instrument de droit impératif ; il contient deux modèles d'accord bilatéral établis à la lumière des engagements souscrits par l'OCDE et par les juridictions ayant pris des engagements. Dans ce contexte, il est essentiel que les centres financiers du monde entier se conforment aux normes d'échange de renseignements fixées dans le présent document. Il faudrait encourager autant d'économies que possible à coopérer à cette importante initiative. Il n'est pas dans l'intérêt des économies participantes que la mise en œuvre de la norme instaurée dans l'accord détourne des transactions

vers les économies qui ne coopèrent pas à l'échange de renseignements. Si l'on veut éviter ce résultat, il faut des mesures qui préservent l'intégrité des systèmes fiscaux. Les membres de l'OCDE et les juridictions qui ont pris des engagements doivent mener un dialogue permanent pour la mise en œuvre de cette norme. À cette fin, un cadre adéquat sera établi conjointement par l'OCDE et les juridictions ayant pris des engagements; un tel cadre contribuera en particulier à assurer l'égalisation des règles du jeu, sans qu'aucune partie ne soit injustement désavantagée.

5. L'accord est présenté sous deux formes : un instrument multilatéral et un modèle d'accord bilatéral. L'instrument multilatéral n'est pas un accord « multilatéral » au sens classique. Il constitue l'élément de base sur lequel viendra se greffer un faisceau intégré d'accords bilatéraux. Une partie à l'accord multilatéral ne sera liée par celui-ci que vis-à-vis des parties avec lesquelles elle décidera d'être liée. Par conséquent, une partie souhaitant être liée par l'accord multilatéral devra préciser dans son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation la ou les parties à l'égard desquelles elle souhaite être liée. L'accord n'entrera alors en vigueur et ne créera des droits et obligations qu'entre les parties qui se seront mutuellement désignées dans leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation transmis au dépositaire de l'accord. La version bilatérale est conçue comme modèle d'accord bilatéral d'échange de renseignements. Dès lors, des modifications du texte peuvent être convenues dans les accords bilatéraux pour la mise en œuvre de la norme fixée dans le modèle.

6. Comme on l'a indiqué précédemment, l'accord a pour but d'établir la norme en matière d'échange effectif de renseignements aux fins de l'initiative de l'OCDE concernant les pratiques fiscales dommageables. Il n'a pas néanmoins pour objet de prescrire des modalités spécifiques pour la mise en œuvre de cette norme. Par conséquent, l'‘accord, sous l'une ou l'autre de ces formes, n'est qu'un des moyens de réaliser la norme. D'autres instruments peuvent être également utilisés, notamment les accords de double imposition, si les deux parties en sont d'accord, vu la portée généralement plus large de ces autres instruments.

7. Pour chaque article de l'accord, a été rédigé un commentaire détaillé, qui a pour but d'illustrer ou d'interpréter les dispositions en cause. La valeur du commentaire pour l'interprétation de l'accord est régie par les principes du droit international. Dans le cadre bilatéral, les

parties souhaitant que le commentaire fasse foi pour l'interprétation de l'accord pourront y faire expressément référence dans le texte de l'instrument concernant l'échange de renseignements, par exemple via une disposition équivalente à l'article 4 paragraphe 2.

II. TEXTE DE L'ACCORD

VERSION MULTILATÉRALE

Les parties au présent Accord, souhaitant faciliter l'échange de renseignements en matière fiscale, sont convenues des dispositions suivantes :

VERSION BILATÉRALE

Le gouvernement de _____ et le gouvernement de _____, souhaitant faciliter l'échange de renseignements en matière fiscale, sont convenus des dispositions suivantes :

Article 1

Objet et champ d'application de l'Accord

Les autorités compétentes des parties contractantes s'accordent une assistance par l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation interne des parties contractantes relative aux impôts visés par le présent Accord. Ces renseignements sont ceux vraisemblablement pertinents pour la détermination, l'établissement et la perception de ces impôts, pour le recouvrement et l'exécution des créances fiscales ou pour les enquêtes ou poursuites en matière fiscale. Les renseignements sont échangés conformément au présent Accord et traités comme confidentiels selon les modalités prévues à l'article 8. Les droits et protections dont bénéficient les personnes en vertu des dispositions législatives ou réglementaires ou des pratiques administratives de la partie requise restent applicables dans la mesure où ils n'entravent ou ne retardent pas indûment un échange effectif de renseignements.

Article 2

Compétence

La partie requise n'a pas obligation de fournir des renseignements qui ne sont pas détenus par ses autorités ou en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale.

Article 3

Impôts visés

VERSION MULTILATÉRALE

1. Le présent Accord :

a) aux impôts suivants établis par une partie contractante ou pour son compte :

- i) impôts sur le revenu ou les bénéfices ;
- ii) impôts sur la fortune ;
- iii) impôts sur l'actif net ;
- iv) impôts sur les successions ou les donations

b) aux impôts relevant des catégories visées à l'alinéa a) ci-dessus qui sont établis par les subdivisions politiques ou les collectivités locales des parties contractantes ou pour le compte de ces subdivisions ou collectivités, s'ils sont énumérés dans

VERSION BILATÉRALE

1. Les impôts visés par le présent Accord sont :

a) dans le pays A, _____;

b) dans le pays B, _____.

2. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts identiques qui seraient établis après la date de signature de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts analogues qui seraient établis après la date de signature de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts

l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

2. Les parties contractantes peuvent, dans leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, convenir que l'Accord s'applique également aux impôts indirects.

3. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts identiques qui seraient établis après la date d'entrée en vigueur de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts analogues qui seraient établis après la date d'entrée en vigueur de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient, si les autorités compétentes des parties contractantes en conviennent. En outre, les impôts visés peuvent être élargis ou modifiés d'un commun accord entre les parties contractantes, sous la forme d'un échange de lettres. Les autorités compétentes des parties

actuels ou qui les remplaceraient, si les autorités compétentes des parties contractantes en conviennent. En outre, les impôts visés peuvent être élargis ou modifiés d'un commun accord entre les parties contractantes, sous la forme d'un échange de lettres. Les autorités compétentes des parties contractantes se notifient toute modification substantielle apportée aux mesures fiscales et aux mesures connexes de collecte de renseignements qui sont visées dans l'Accord.

contractantes se notifient toute modification substantielle apportée aux mesures fiscales et aux mesures connexes de collecte de renseignements qui sont visées dans l'Accord

Article 4

Définitions

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
1. Aux fins du présent Accord, sauf définition contraire :	
a) l'expression « partie contractante » signifie toute partie ayant déposé un instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation auprès du dépositaire ;	a) l'expression « partie contractante » signifie le pays A ou le pays B, selon le contexte ;
b) l'expression « autorité compétente » signifie les autorités désignées par une partie contractante dans son instrument de ratification, d'acceptation, ou d'approbation ;	b) l'expression « autorité compétente » signifie i) dans le pays A, _____; ii) dans le pays B, _____.

c) le terme « personne » inclut une personne physique, une société et tout autre groupement de personnes ;

d) le terme « société » signifie toute personne morale ou toute entité considérée fiscalement comme une personne morale ;

e) le terme « société cotée » signifie toute société dont la catégorie principale d'actions est cotée sur une bourse reconnue, les actions cotées de la société devant pouvoir être achetées ou vendues facilement par le public. Les actions peuvent être achetées ou vendues « par le public » si l'achat ou la vente des

actions n'est pas implicitement ou explicitement restreint à un groupe limité d'investisseurs ;

f) l'expression "catégorie principale d'actions" signifie la ou les catégories d'actions représentant la majorité des droits de vote et de la valeur de la société ;

g) l'expression "bourse reconnue" signifie toute bourse déterminée d'un commun accord par les autorités compétentes des parties contractantes ;

h) l'expression "fonds ou dispositif de placement collectif" signifie tout instrument de placement groupé, quelle que soit sa forme juridique. L'expression "fonds ou dispositif de placement collectif public" signifie tout fonds ou dispositif de placement collectif dont les parts, actions ou autres participations peuvent être facilement achetées, vendues ou rachetées par le public. Les parts, actions ou autres participations au fonds ou dispositif peuvent être facilement achetées, vendues ou rachetées "par le public" si l'achat, la vente ou le rachat n'est pas implicitement ou explicitement restreint à un groupe limité d'investisseurs ;

i) le terme "impôt" signifie tout impôt auquel s'applique le présent Accord;

j) l'expression "partie requérante" signifie la partie contractante qui demande les renseignements ;

k) l'expression "partie requise" signifie la partie contractante à laquelle les renseignements sont demandés ;

l) l'expression "mesures de collecte de renseignements" signifie les dispositions législatives et réglementaires ainsi que les procédures administratives ou judiciaires qui permettent à une partie contractante d'obtenir et de fournir les renseignements demandés ;

m) l'expression "renseignement" désigne tout fait, énoncé ou document, quelle que soit sa forme ;

n) le terme "dépositaire" désigne le Secrétaire général de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques ; *Ce paragraphe ne serait pas nécessaire*

o) l'expression "en matière fiscale pénale" signifie toute affaire fiscale faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante ;

p) l'expression « droit pénal » signifie toute disposition pénale qualifiée de telle en droit interne, qu'elle figure dans la législation fiscale, dans la législation pénale ou dans d'autres lois.

2. Pour l'application du présent Accord à un moment donné par une partie contractante, tout terme ou toute expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue à ce moment le droit de cette partie, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal applicable de cette partie prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cette partie.

Article 5

Échange de renseignements sur demande

1. L'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements sur demande aux fins visées à l'article 1. Ces renseignements doivent être échangés, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de la partie requise s'il s'était produit dans cette partie.

2. Si les renseignements en la possession de l'autorité compétente de la partie requise ne sont pas suffisants pour lui permettre de donner suite à la demande de renseignements, cette partie prend toutes les mesures adéquates de collecte des renseignements nécessaires pour fournir à la partie requérante les renseignements demandés, même si la partie requise n'a pas besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales.

3. Sur demande spécifique de l'autorité compétente d'une partie requérante, l'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements visés au présent article, dans la mesure où son droit interne le lui permet, sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées conformes aux documents originaux.

4. Chaque partie contractante fait en sorte que ses autorités compétentes aient le droit, aux fins visées à l'article 1, d'obtenir et de fournir, sur demande :

a) les renseignements détenus par les banques, les autres institutions financières et toute personne agissant en qualité de mandataire ou de fiduciaire ;

b) les renseignements concernant la propriété des sociétés, sociétés de personnes, fiducies, fondations, *Anstalten* et autres personnes, y compris, dans les limites de l'article 2, les renseignements

en matière de propriété concernant toutes ces personnes lorsqu'elles font partie d'une chaîne de propriété ; dans le cas d'une fiducie, les renseignements sur les constituants, les fiduciaires et les bénéficiaires et, dans le cas d'une fondation, les renseignements sur les fondateurs, les membres du conseil de la fondation et les bénéficiaires. En outre, le présent Accord n'oblige pas les parties contractantes à obtenir ou fournir les renseignements en matière de propriété concernant des sociétés cotées ou des fonds ou dispositifs de placement collectif publics, sauf si ces renseignements peuvent être obtenus sans susciter des difficultés disproportionnées.

5. L'autorité compétente de la partie requérante fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de la partie requise lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de l'Accord, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés :

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle la partie requérante souhaite recevoir les renseignements de la partie requérante ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés¤ ;

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la partie requise ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de la partie requise ;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés ;

(f) une déclaration précisant que la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de la partie requérante, que, si les renseignements demandés relevaient de la compétence de la partie requérante, l'autorité compétente de cette partie pourrait obtenir les renseignements en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives et que la demande est conforme au présent Accord ;

(g) une déclaration précisant que la partie requérante a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son

propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées ;

6. L'autorité compétente de la partie requise transmet aussi rapidement que possible à la partie requérante les renseignements demandés. Pour assurer une réponde rapide, l'autorité compétente de la partie requise :

a) accuse réception de la demande par écrit à l'autorité compétente de la partie requérante et, dans les 60 jours à compter de la réception de la demande, avise cette autorité des éventuelles lacunes de la demande ;

b) si l'autorité compétente de la partie requise n'a pu obtenir et fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la réception de la demande, y compris dans le cas où elle rencontre des obstacles pour fournir les renseignements ou refuse de fournir les renseignements, elle en informe immédiatement la partie requérante, en indiquant les raisons de l'incapacité dans laquelle elle se trouve de fournir les renseignements, la nature des obstacles rencontrés ou les motifs de son refus.

Article 6

Contrôles fiscaux à l'étranger

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
1. Une partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente d'une autre partie contractante à entrer sur son territoire pour interroger des personnes physiques et examiner des documents, avec le consentement écrit de la personne concernée. L'autorité compétente de la partie mentionnée en premier lieu fait connaître à l'autorité compétente de la partie mentionnée en deuxième lieu la date et le lieu de la réunion avec les personnes physiques concernées.	1. Une partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de l'autre partie contractante à entrer sur son territoire pour interroger des personnes physiques et examiner des documents, avec le consentement écrit de la personne concernée. L'autorité compétente de la partie mentionnée en premier lieu fait connaître à l'autorité compétente de la partie mentionnée en deuxième lieu la date et le lieu de la réunion avec les personnes physiques concernées.
2. À la demande de l'autorité compétente d'une partie contractante, l'autorité compétente	2. À la demande de l'autorité compétente d'une partie contractante, l'autorité compétente

d'une autre partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de la première partie contractante à assister à la phase appropriée d'un contrôle fiscal dans la deuxième partie contractante.

3. Si la demande visée au paragraphe 2 est acceptée, l'autorité compétente de la partie contractante qui conduit le contrôle fait connaître aussitôt que possible à l'autorité compétente de l'autre partie contractante la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire désigné pour conduire le contrôle ainsi que les procédures et conditions exigées par la première partie contractante pour la conduite du contrôle. Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par la partie contractante qui conduit le contrôle.

de l'autre partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de la première partie contractante à assister à la phase appropriée d'un contrôle fiscal dans la deuxième partie contractante.

3. Si la demande visée au paragraphe 2 est acceptée, l'autorité compétente de la partie contractante qui conduit le contrôle fait connaître aussitôt que possible à l'autorité compétente de l'autre partie contractante la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire désigné pour conduire le contrôle ainsi que les procédures et conditions exigées par la première partie contractante pour la conduite du contrôle Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par la partie contractante qui conduit le contrôle.

Article 7

Possibilité de décliner une demande

1. La partie requise n'est pas tenue d'obtenir ou de fournir des renseignements que la partie requérante ne pourrait pas obtenir en vertu de son propre droit pour l'exécution ou l'application de sa propre législation fiscale. L'autorité compétente de la partie requise peut refuser l'assistance lorsque la demande n'est pas soumise en conformité avec le présent Accord.

2. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Nonobstant ce qui précède, les renseignements du type visé à l'article 5 paragraphe 4

ne seront pas traités comme un tel secret ou procédé commercial du simple fait qu'ils remplissent les critères prévus à ce paragraphe.

3. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé lorsque ces communications :

(a) ont pour but de demander ou fournir un avis juridique, ou

(b) sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée.

4. La partie requérante peut rejeter une demande de renseignements si la divulgation des renseignements est contraire à son ordre public.

5. Une demande de renseignements ne peut être rejetée au motif que la créance fiscale faisant l'objet de la demande est contestée.

6. La partie requise peut rejeter une demande de renseignements si les renseignements sont demandés par la partie requérante pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation fiscale de la partie requérante -- ou toute obligation s'y rattachant -- qui est discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant de la partie requise par rapport à un ressortissant de la partie requérante se trouvant dans des mêmes circonstances.

Article 8

Confidentialité

Tout renseignement reçu par une partie contractante en vertu du présent Accord est tenu confidentiel et ne peut être divulgué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs) relevant de la compétence de la partie contractante qui sont concernées par l'établissement, la perception, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés par le présent Accord, ou par les poursuites ou les décisions en matière de recours se rapportant à ces impôts. Ces personnes ou autorités ne peuvent utiliser ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent en faire état lors d'audiences publiques de tribunaux ou dans des décisions judiciaires. Les renseignements ne peuvent être divulgués à toute autre personne, entité ou autorité ou à toute autre autorité étrangère sans l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de la partie requise.

Article 9

Frais

La répartition des frais exposés pour l'assistance est déterminée d'un commun accord par les parties contractantes.

Article 10

Dispositions d'application

Les parties contractantes adoptent toute législation nécessaire pour se conformer au présent Accord et lui donner effet.

Article 11

Langues

Cet article ne sera pas toujours nécessaire

Les demandes d'assistance ainsi que les réponses à ces demandes sont rédigées en français, en anglais ou dans toute autre langue convenue bilatéralement entre les autorités compétentes des parties contractantes dans le cadre de l'article 13.

Article 12

Autres accords et arrangements internationaux

Cet article ne sera pas toujours nécessaire

Les possibilités d'assistance prévues par le présent Accord ne limitent pas et ne sont pas limitées par celles découlant de tous accords ou autres arrangements internationaux en vigueur entre les parties contractantes

qui se rapportent à la coopération en matière fiscale.

Article 13

Procédure amiable

1. En cas de difficultés ou de doutes entre deux parties contractantes ou plus au sujet de l'application ou de l'interprétation de l'Accord, les autorités compétentes de ces parties contractantes s'efforcent de régler la question par voie d'accord amiable.

1. En cas de difficultés ou de doutes entre les parties contractantes au sujet de l'application ou de l'interprétation de l'Accord, les autorités compétentes s'efforcent de régler la question par voie d'accord amiable.

2. Outre les accords visés au paragraphe 1, les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus peuvent déterminer d'un commun accord :
a) les procédures à suivre en application des articles 5 et 6 ;
b) la ou les langues à utiliser, conformément à l'article 11 pour formuler les demandes et y répondre.

2. Outre les accords visés au paragraphe 1, les autorités compétentes des parties contractantes peuvent déterminer d'un commun accord les procédures à suivre en application des articles 5 et 6.

3. Les autorités compétentes des parties contractantes peuvent communiquer entre elles directement lorsqu'elles recherchent un accord en application du présent article.

4. Tout accord entre les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus n'est opposable qu'à ces parties contractantes.

4. Ce paragraphe ne serait pas nécessaire.

5. Les parties contractantes peuvent également convenir d'autres formes de règlement des différends.

Article 14

Fonctions du dépositaire

Cet article ne serait pas nécessaire

1. Le dépositaire notifie à toutes les parties contractantes _____ :

a. le dépôt de tout instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation de la présente Convention ;

b. toute date d'entrée en vigueur du présent Accord conformément à l'article 15 ;

c. toute notification de dénonciation du présent Accord;

d. tout autre acte ou toute autre notification concernant le présent Accord.

2. A la demande d'une ou plusieurs autorités compétentes des parties contractantes, le dépositaire peut convoquer une réunion des autorités compétentes ou de leurs représentants pour examiner des questions importantes ayant trait à l'interprétation ou à l'application de l'Accord.
.

Article 15

Entrée en vigueur

1. Le présent Accord est soumis à ratification, acceptation ou approbation. Les instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation sont

1. Le présent Accord est soumis à ratification, acceptation ou approbation par les parties contractantes,

transmis au dépositaire du présent Accord.

en conformité avec leur législation respective. Les instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation sont échangés dès que possible.

2. Chaque partie contractante précise dans son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation quelles sont les autres parties contractantes à l'égard desquelles elle souhaite être liée par le présent Accord. Le présent Accord n'entre en vigueur qu'entre les parties contractantes qui se sont désignées dans leur instrument respectif de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

2. Le présent Accord entre en vigueur le 1er janvier 2004 en ce qui concerne l'échange de renseignements en matière fiscale pénale. Il entre en vigueur le 1er janvier 2006 en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1.

3. Le présent Accord entre en vigueur le 1er janvier 2004 en ce qui concerne l'échange de renseignements en matière fiscale pénale. Il entre en vigueur le 1er janvier 2006 en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1.

Pour chaque partie déposant un instrument après cette entrée en vigueur, l'Accord entre en vigueur pour les parties contractantes le trentième jour suivant celui du dépôt des deux instruments.

4. Sauf si les parties contractantes conviennent d'une date antérieure, le présent Accord prend effet :

3. Le présent Accord prend effet :

- en matière fiscale pénale pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2004 ou postérieurs ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier 2004 ou postérieurement ;

- en matière fiscale pénale pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2004 ou après cette date ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales

- en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1 pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2006 ou postérieurs ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du soixantième jour suivant l'entrée en vigueur.

Dans les cas visés dans la troisième phrase du paragraphe 3, l'Accord prend effet pour les exercices fiscaux commençant à compter du soixantième jour suivant l'entrée en vigueur ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du soixantième jour suivant l'entrée en vigueur.

prenant naissance à compter du 1er janvier 2004 ;
- en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1 pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2006 ou après cette date ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du 1er janvier 2006.

Article 16

Dénonciation

1. Toute partie contractante peut dénoncer le présent Accord à l'égard de toute autre partie contractante en notifiant cette dénonciation par la voie diplomatique ou par lettre à l'autorité compétente de l'autre partie contractante. Une copie de cette notification est transmise au dépositaire de l'Accord.

2. Cette dénonciation prend effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de réception de la notification par le dépositaire.

Dénonciation

1. L'une ou l'autre des parties contractantes peut dénoncer l'Accord en notifiant cette dénonciation par la voie diplomatique ou par lettre à l'autorité compétente de l'autre partie contractante.

2. Cette dénonciation prend effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de réception de la notification de dénonciation par l'autre partie contractante.

3. Toute partie contractante qui dénonce l'Accord reste liée par l'article 8 pour tous renseignements obtenus en application de l'Accord.	3. La partie contractante qui dénonce l'Accord reste liée par l'article 8 pour tous renseignements obtenus en application de l'Accord.

En foi de quoi, les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé le présent Accord.

III. COMMENTAIRE

Titre et préambule

1. Le préambule énonce l'objectif général de l'Accord. Cet objectif est de faciliter l'échange de renseignements entre les parties. Les versions multilatérale et bilatérale du préambule sont identiques, à ceci près que la version multilatérale emploie le terme « parties » pour les signataires de l'Accord, alors que la version bilatérale emploie l'expression « le gouvernement de _____. » La formulation « le gouvernement de _____ » dans la version bilatérale n'a qu'un but illustratif ; les pays peuvent utiliser toute autre formulation en fonction de leur droit ou de leurs pratiques internes.

Article 1 (Objet et champ d'application)

2. L'article 1 définit le champ d'application de l'Accord, à savoir l'assistance en matière fiscale par échange de renseignements, de manière à aider les parties contractantes à administrer et appliquer leur législation fiscale.

3. L'Accord ne porte que sur l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation de la partie requérante en ce qui concerne les impôts visés par l'Accord. La norme de pertinence vraisemblable a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux parties contractantes « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Les parties qui choisissent de conclure des accords bilatéraux sur la base de l'Accord peuvent convenir de toute autre

formulation de cette norme, dès lors que cette formulation est conforme à l'objet de l'Accord.

4. L'Accord utilise la norme de pertinence vraisemblable pour faire en sorte que les demandes de renseignements ne puissent pas être rejetées lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. La norme de pertinence vraisemblable est également utilisée dans la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

5. La dernière phrase de l'article 1 est destinée à garantir que les droits procéduraux en vigueur dans la partie requise restent applicables dans la mesure où ils n'entravent pas ou ne retardent pas indûment un échange effectif de renseignements. Ces droits peuvent consister, selon les circonstances, en un droit de notification, un droit de contester l'échange de renseignements après notification ou un droit de contester les mesures de collecte de renseignements prises par la partie requise. Ces droits et protections de nature procédurale comprennent également tout droit garanti aux personnes qui peut découler des accords internationaux pertinents relatifs aux droits de l'homme et l'expression "n'entravent ou ne retardent pas indûment" indique que ces droits peuvent primer sur l'Accord.

6. L'article 1 établit un équilibre entre les droits accordés aux personnes dans la partie requise et la nécessité d'un échange effectif de renseignements. Il prévoit que ce n'est pas simplement parce qu'ils pourraient, dans certaines circonstances, avoir pour effet d'entraver ou de retarder indûment un échange effectif de renseignements que ces droits ou sauvegardes sont écartés. Il oblige néanmoins la partie requise à faire en sorte que ces droits et protections ne soient pas appliqués de telle sorte qu'ils entravent ou retardent indûment un échange effectif de renseignements. Par exemple, une protection procédurale légitime en vigueur dans la partie requise pourra retarder la réponse à une demande de renseignements. Ce retard ne devra pas être considéré comme « entravant ou retardant indûment » un échange effectif de renseignements, à moins d'être tel qu'il remette en question l'utilité de l'accord d'échange de renseignements pour la partie requérante. Autre exemple : l'obligation de notification. Une partie requise où la notification préalable est obligatoire est tenue de faire en sorte que cette obligation de notification ne soit pas appliquée de telle manière que, dans les circonstances particulières de la demande, elle anéantisse les efforts de la partie requérante. Le régime de notification devrait, par exemple, prévoir des exceptions à la notification préalable (notamment

lorsque la demande de renseignements revêt un caractère d'extrême urgence ou lorsque la notification rendra probable l'échec de l'enquête conduite par la partie requérante). Pour éviter à l'avenir des difficultés ou des malentendus dans l'application de l'Accord, il conviendrait que les parties contractantes considèrent examiner dans le détail ces questions lors des négociations et lors de l'application de l'Accord, de façon que les renseignements demandés sur la base de l'Accord puissent être obtenus aussi rapidement que possible tout en protégeant correctement les droits des contribuables.

Article 2 (Compétence)

7. L'article 2 délimite le champ de compétence de l'Accord. Il précise qu'une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements qui ne sont ni détenus par ses autorités, ni en la possession ou sous contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale. Toutefois, l'obligation de fournir les renseignements n'est pas limitée du fait de la résidence ou de la nationalité de la personne à laquelle les renseignements se rapportent ou du fait de la résidence ou de la nationalité de la personne qui est en possession ou a le contrôle des renseignements demandés. Les termes "possession" ou "contrôle" doivent être largement interprétés et il faut entendre par "autorités" tous les organismes publics. Bien entendu, une partie requise ne sera néanmoins pas tenue de fournir les renseignements si les conditions prévues à l'article 7 (possibilité de décliner une demande) sont réunies.

Article 3 (Impôts visés)

Paragraphe 1

8. L'article 3 a pour but d'identifier les impôts pour lesquels les parties contractantes s'engagent à échanger des renseignements conformément à l'Accord. Il comporte deux versions : une version multilatérale et une version bilatérale. L'Accord multilatéral s'applique aux impôts sur le revenu ou sur les bénéfices, aux impôts sur la fortune, aux impôts sur l'actif net et aux impôts sur les successions et donations. Les « impôts sur le revenu ou bénéfices » incluent les impôts sur les plus-values provenant de l'aliénation de biens meubles ou immeubles. L'Accord multilatéral, à l'alinéa b), permet en outre d'inclure les impôts établis par les subdivisions politiques ou les collectivités locales ou pour leur compte. Ces impôts sont uniquement visés par l'Accord s'ils sont énumérés dans l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

9. Les accords bilatéraux viseront au minimum les quatre mêmes catégories d'impôts directs (impôts sur le revenu ou les bénéfices, impôts sur la fortune, impôts sur le capital net et impôts sur les successions et donations), sauf si les deux parties conviennent de ne pas les appliquer à une ou plusieurs de ces catégories. Une partie contractante peut décider ne pas faire figurer dans sa liste une des quatre catégories d'impôts directs ou la totalité d'entre elles ; elle sera néanmoins tenue de répondre aux demandes de renseignements concernant les impôts énumérés dans la liste de l'autre partie contractante (dès lors que la demande est par ailleurs conforme à l'Accord). Les parties contractantes peuvent également convenir de viser des impôts autres que les impôts directs des quatre catégories. Par exemple, la partie contractante A pourra faire figurer dans sa liste les quatre impôts directs et la partie contractante B pourra ne faire figurer dans sa liste que des impôts indirects. Un tel résultat a toutes chances de se produire lorsque les deux parties contractantes ont des régimes fiscaux très différents.

Paragraphe 2

10. Le paragraphe 2 de la version multilatérale prévoit que les parties contractantes peuvent convenir d'étendre l'Accord aux impôts indirects Cette éventuelle extension est conforme à l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, lequel s'applique aux « impôts de toute nature ou dénomination ». Il n'y a pas d'équivalent au paragraphe 2 dans la version bilatérale, parce que cette question peut être réglée au paragraphe 1. Tout accord destiné à étendre l'Accord aux impôts indirects devra être notifié au dépositaire. Le paragraphe 2 de la version bilatérale est examiné ci-après, en même temps que le paragraphe 3 de la version multilatérale.

Paragraphe 3

11. Le paragraphe 3 de la version multilatérale et le paragraphe 2 de la version bilatérale visent les « impôts identiques » et les « impôts analogues » et énoncent une règle en ce qui concerne l'élargissement ou la modification des impôts visés par l'Accord. L'Accord s'applique ipso facto à tous les « impôts identiques ». Elle s'applique aux impôts "analogues" si les autorités compétentes en conviennent. Enfin, les impôts visés par l'Accord peuvent être élargis ou modifiés si les parties contractantes en conviennent.

12. La seule différence entre le paragraphe 3 de la version multilatérale et le paragraphe 2 de la version bilatérale est que le premier vise la date d'entrée en vigueur, alors que le second vise la date de signature. La version multilatérale vise l'entrée en vigueur parce que, dans le contexte multilatéral, il pourrait ne pas y avoir signature officielle de l'Accord entre les parties contractantes.

13. Dans le cadre multilatéral, la première phrase du paragraphe 3 est uniquement à caractère déclaratoire. La version multilatérale énumère les impôts par catégorie générale. Tout impôt établi après la date de signature ou d'entrée en vigueur de l'Accord et entrant dans l'une de ces catégories est déjà régi par l'Accord en vertu du paragraphe 1. Il en est de même dans le cadre bilatéral, si les parties contractantes choisissent d'identifier les impôts par voie de catégorie générale. Toutefois, certaines parties contractantes souhaiteront peut-être identifier les impôts auxquels l'Accord s'applique en les dénommant (par exemple, en citant la « loi de 1999 concernant l'impôt sur le revenu »). Dans ce cas, la première phrase fait en sorte que l'Accord s'applique également aux impôts qui sont identiques à ceux expressément identifiés.

14. Le qualificatif « identique » doit être interprété très largement. A titre d'exemple, un nouvel impôt remplaçant un impôt sans modifier sa nature doit être considéré comme « identique ». Les parties contractantes souhaitant éviter toute incertitude en ce qui concerne l'interprétation du terme « identique » par rapport au terme « analogue » pourront choisir de supprimer la deuxième phrase et de faire figurer les impôts analogues dans la première phrase.

Article 4 (Définitions)

Paragraphe 1

15. L'article 4 définit les termes utilisés dans l'Accord. L'article 4 paragraphe 1 alinéa a) définit les termes « partie contractante ». L'alinéa b) définit les termes « autorité compétente ». La définition tient compte du fait que, dans certaines parties contractantes, l'exécution de l'Accord peut ne pas incomber exclusivement aux autorités fiscales suprêmes et que certaines questions peuvent être réservées ou déléguées à d'autres autorités. Cette définition permet à chaque partie contractante de désigner une ou plusieurs autorités compétentes pour l'exécution de l'Accord. Elle offre aux parties contractantes la possibilité de désigner plus d'une autorité compétente (par exemple, lorsque les parties contractantes conviennent d'appliquer l'Accord aux impôts directs et aux impôts indirects), mais

la pratique habituelle est de n'avoir qu'une autorité compétente par partie contractante.

16. L'alinéa c) définit le terme « personne » aux fins de l'Accord. La définition du terme « personne » est conçue de manière très extensive. Elle mentionne expressément les personnes physiques, les sociétés et tout autre groupement de personnes. Toutefois, l'utilisation du terme « inclut » indique clairement que l'Accord couvre toutes autres structures organisationnelles comme les fiducies, les fondations, les *Anstalten*, les sociétés de personnes ainsi que les fonds ou dispositifs de placement collectif.

17. L'Accord s'applique aux fondations, *Anstalten* et structures similaires, qu'elles soient ou non « considérées fiscalement comme une personne morale » en vertu de l'alinéa d).

18. Les fiducies sont également soumises à l'Accord. Par conséquent, les autorités compétentes des parties contractantes doivent avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir des renseignements concernant les fiducies (notamment l'identité des constituants, bénéficiaires ou fiduciaires), quelle que soit la classification des fiducies dans leur droit interne.

19. Le principal exemple de « groupement de personnes » est la société de personnes. En dehors des sociétés de personnes, l'expression « groupement de personnes » couvre également les structures organisationnelles qui sont moins couramment utilisées comme les associations non dotées de la personnalité morale.

20. Dans la plupart des cas, l'application de la définition ne devrait pas soulever de sérieuses difficultés d'interprétation. Toutefois, l'application de la définition aux structures organisationnelles peu couramment utilisées pourrait se révéler plus délicate. Dans ce cas, il convient d'accorder une attention particulière au contexte de l'Accord (cf. article 4 paragraphe 2). Le principal article opérationnel qui utilise le terme « personne » est l'article 5 paragraphe 4.b), qui dispose qu'une partie contractante doit avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir les renseignements en matière de propriété concernant toutes les « personnes », dans les limites de l'article 2. Une interprétation trop étroite pourrait compromettre l'objet et la finalité de l'Accord en étant susceptible d'exclure certaines entités ou autres structures organisationnelles de cette obligation, uniquement à cause de certaines caractéristiques relevant du droit des sociétés ou d'autres branches du droit. C'est pourquoi l'objectif est de prendre en compte toutes les structures organisationnelles possibles.

21. Par exemple, le droit de certains pays reconnaît la notion d'« estate », qui constitue une entité distincte. On entend généralement par « estate » les biens détenus en vertu d'un testament par un fiduciaire (sous la supervision d'un tribunal) dont le devoir est de préserver et de protéger ces biens en vue de leur distribution aux bénéficiaires. De même, le système juridique pourra reconnaître une structure organisationnelle analogue à une fiducie ou à une fondation, mais de dénomination différente. L'article 4 paragraphe 2 énonce clairement que si de telles structures existent dans le droit applicable, elles constituent des "personnes" au sens de l'alinéa c).

22. L'alinéa d) définit la société et est identique à l'article 3 paragraphe 1 alinéa b) du Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

23. Les alinéas e) à h) définissent la « société cotée » et le « fonds ou dispositif de placement collectif ». Ces deux expressions sont utilisées à l'article 5 paragraphe 4 alinéa b). Les alinéas e) à g) définissent la société cotée et l'alinéa h) les fonds ou dispositifs de placement collectif.

24. Dans un souci de simplicité, les définitions n'exigent pas un pourcentage minimal de participation coté (par exemple, 5 pour cent des actions en circulation d'une société cotée), mais exigent d'une façon un peu plus large que les titres de participation puissent être « facilement » vendus, achetés ou rachetés. Le fait qu'un fonds ou dispositif de placement collectif puisse fonctionner sous la forme d'une société cotée ne devrait pas soulever de problèmes, étant donné que les définitions de la société cotée et du fonds ou dispositif de placement collectif sont pratiquement identiques.

25. En vertu de l'alinéa e), une « société cotée » est une société dont la catégorie principale d'actions est cotée sur une bourse reconnue et dont les actions cotées peuvent être facilement vendues ou achetées par le public. L'expression « catégorie principale d'actions » est définie à l'alinéa f). Cette définition vise à faire en sorte que les sociétés dont une minorité du capital uniquement est cotée ne puissent pas être considérées comme des sociétés cotées. Une société cotée ne peut être qu'une société dont les actions cotées représentent à la fois la majorité des droits de vote et la majorité de la valeur de la société.

26. Conformément à la définition de l'alinéa g), une « bourse reconnue » est une bourse désignée comme telle d'un commun accord par les autorités compétentes. L'un des critères que les autorités compétentes peuvent prendre en compte dans ce contexte est le suivant : les règles de cotation, y compris l'environnement

réglementaire plus large, d'une bourse comportent-elles des sauvegardes suffisantes pour qu'une société fermée ne puisse pas se faire passer pour une société cotée ? Les autorités compétentes pourront également examiner s'il existe ou non une obligation réglementaire ou autre de divulgation des participations substantielles dans une société cotée.

27. L'expression « par le public » est définie dans la seconde phrase de l'alinéa e). Cette définition fait en sorte que la participation au capital ne soit pas restreinte à un groupe limité d'investisseurs. On citera comme exemples de cas où l'achat ou la vente d'actions est restreint à un groupe limité d'investisseurs les situations suivantes : les actions ne peuvent être vendues qu'aux actionnaires existants ; les actions sont uniquement offertes aux membres d'une famille ou aux sociétés apparentées d'un groupe ; les actions ne peuvent être acquises que par les membres d'un club d'investissement, d'une société de personnes ou d'un autre groupement de personnes.

28. Les restrictions au libre transfert des actions qui sont imposées par application de la loi ou par voie réglementaire ou qui sont conditionnées ou subordonnées à certains événements liés au marché ne sont pas des restrictions qui limitent l'achat ou la vente d'actions à un « groupe limité d'investisseurs ». Par exemple, une restriction au libre transfert d'actions d'une société qui est déclenchée par une tentative de prise en contrôle de la part d'un groupe d'investisseurs ou de non investisseurs ne constitue pas une restriction qui limite l'achat ou la vente à un « groupe limité d'investisseurs ».

29. L'adverbe « facilement » a pour effet que, lorsque les actions ne changent pas de mains dans une proportion substantielle, la raison d'être de la mention spéciale des sociétés cotées à l'article 5 paragraphe 4 alinéa b) disparaît. Par conséquent, pour qu'une société cotée respecte cette norme, il faut qu'une proportion plus que négligeable de ses actions cotées fasse effectivement l'objet de transactions.

30. L'alinéa h) définit un fonds ou dispositif de placement collectif comme un instrument de placement groupé, quelle que soit sa forme juridique. Cette définition couvre les fonds ou dispositifs de placement collectif organisés sous la forme de sociétés de capitaux ou de sociétés de personnes, de fiducies et d'arrangements purement contractuels. L'alinéa h) définit ensuite les fonds ou dispositifs publics de placement collectif comme tout fonds ou dispositif de placement collectif dont les titres de participation peuvent être facilement achetés, vendus ou rachetés par le public. Les termes « facilement » et « par le

public » ont la même signification que celle qu'ils ont dans le contexte de la définition des sociétés cotées.

31. Les alinéas i), j) et k) ne nécessitent pas d'explications.

32. L'alinéa l) définit les « mesures de collecte de renseignements ». Chaque partie contractante détermine la forme de ces pouvoirs et la manière dont ils s'exercent en droit interne. Les mesures de collecte de renseignements sont généralement les suivantes : obligation de soumettre des documents pour examen et possibilité d'avoir directement accès aux documents, de faire des copies de ces documents et d'interroger les personnes qui ont connaissance ou sont en possession de renseignements pertinents, ou en ont le contrôle ou la garde. Les mesures de collecte de renseignements ont en général essentiellement pour objet d'obtenir les renseignements demandés et, dans la plupart des cas, ne concernent pas la fourniture proprement dite des renseignements à la partie requérante.

33. L'alinéa m) définit les « renseignements ». Cette définition est très large et couvre tout fait, tout énoncé ou tout document, quelle que soit leur forme. Le terme « document » inclut (cette liste n'étant pas exhaustive) un compte, un contrat, un livre, un graphique, un tableau, un diagramme, un formulaire, une image, une facture, une lettre, une carte, un mémoire, un plan, un rapport, un télégramme et un récépissé. Le terme « document » ne se limite pas aux renseignements sur papier ; il inclut également les renseignements sous la forme électronique.

34. L'alinéa n) de la version multilatérale prévoit que le dépositaire de l'Accord est le Secrétaire général de l'OCDE.

35. L'alinéa o) définit l'expression « en matière fiscale pénale ». Il s'agit de toutes les affaires fiscales concernant des actes intentionnels qui sont passibles de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante. Les dispositions fiscales pénales incriminant des actes non intentionnels (par exemple, les dispositions qui mettent en jeu une responsabilité sans faute ou une responsabilité absolue) ne relèvent pas des affaires fiscales pénales au sens de l'Accord. Une affaire fiscale met en jeu un « acte intentionnel » si la disposition fiscale pénale applicable exige un élément intentionnel. L'alinéa o) n'oblige pas la partie requérante à démontrer à la partie requise l'existence d'un élément intentionnel en liaison avec l'acte effectif donnant lieu à investigation.

36. Les catégories d'actes qui constituent en général un délit fiscal comprennent : la non-production délibérée d'une déclaration fiscale dans le délai imparti ; l'omission ou la dissimulation délibérées de sommes soumises à l'impôt ; les déclarations factuelles fausses ou

incomplètes aux autorités fiscales qui entravent la perception de l'impôt ; l'omission délibérée de mentions dans des livres et documents ; les mentions délibérément fausses ou incorrectes qui sont portées sur des livres et documents ; l'interposition en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie du patrimoine d'autrui ; le fait de consentir ou d'acquiescer à une infraction. Les délits fiscaux, tout comme les autres délits pénaux, sont punis d'une amende et/ou d'un emprisonnement.

37. L'alinéa p) définit l'expression « droit pénal » utilisée à l'alinéa o). Il précise que le droit pénal comprend les dispositions de droit pénal qui figurent dans la législation pénale ou toute autre loi adoptée dans la partie requérante. Il précise également que le droit pénal est uniquement le droit qui est désigné comme tel en droit interne et ne comprend pas les dispositions pouvant être réputées de nature pénale à d'autres fins, notamment aux fins d'application des conventions pertinentes relatives aux droits de l'homme ou d'autres conventions internationales.

Paragraphe 2

38. Ce paragraphe établit une règle générale d'interprétation des termes qui sont utilisés dans l'Accord sans y être définis. Ce paragraphe est similaire à celui qui figure dans le Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Il dispose que tout terme qui est utilisé dans l'Accord sans y être défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue le droit de la partie contractante appliquant l'Accord. Les parties contractantes peuvent convenir que les autorités compétentes pourront utiliser la procédure amiable prévue à l'article 13 pour déterminer la signification d'un terme qui n'aura pas été défini. Il peut toutefois y avoir à cet égard certaines restrictions constitutionnelles ou autres. Dans le cas où les lois de la partie contractante appliquant l'Accord attribuent plusieurs significations à un même terme, le sens qui lui est attribué par le droit fiscal prévaut sur le sens que lui attribue toute autre branche du droit. La dernière partie de cette phrase n'est bien entendu opératoire que si la partie contractante appliquant l'Accord perçoit des impôts et a donc un « droit fiscal applicable ».

Article 5 (Échange de renseignements sur demande)

Paragraphe 1

39. Le paragraphe 1 pose la règle générale selon laquelle l'autorité compétente de la partie requise est tenue de fournir des renseignements sur demande aux fins visées à l'article 1. Ce paragraphe indique clairement que l'Accord s'applique uniquement à l'échange de renseignements sur demande (c'est-à-dire lorsque les renseignements demandés se rapportent à un contrôle, une enquête ou une investigation spécifiques) et ne s'applique pas aux échanges automatiques ou spontanés de renseignements. Toutefois, les parties contractantes envisageront peut-être d'élargir leur coopération en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales aux échanges automatiques et spontanés ainsi qu'aux contrôles fiscaux simultanés.

40. Le renvoi qui est fait dans la première phrase à l'article 1 de l'Accord confirme que les renseignements doivent être échangés aussi bien en matière fiscale non pénale qu'en matière fiscale pénale. La deuxième phrase du paragraphe 1 indique clairement que les renseignements se rapportant à une affaire fiscale pénale doivent être échangés, que les actes faisant l'objet d'une investigation soient ou non incriminés dans la partie requise.

Paragraphe 2

41. Ce paragraphe a pour objet de préciser que, en réponse à une demande, une partie contractante devra agir pour obtenir les renseignements demandés et ne pourra pas uniquement s'en remettre aux renseignements en la possession de son autorité compétente. Si l'on vise les renseignements « en sa possession » et non ceux « disponibles dans les dossiers fiscaux », c'est parce que certaines parties contractantes, ne percevant pas d'impôts directs, n'ont pas de dossiers fiscaux.

42. Lorsqu'elle reçoit une demande de renseignements, l'autorité compétente de la partie requise doit d'abord examiner si elle détient les renseignements nécessaires pour répondre à la demande. Si les renseignements en sa possession se révèlent insuffisants, elle est tenue de prendre « toutes les mesures adéquates de collecte de renseignements » afin de fournir à la partie requérante les renseignements demandés. L'expression « mesures de collecte de renseignements » est définie à l'article 4 paragraphe 1 alinéa l). Une mesure de collecte de renseignements est « adéquate » si elle est à

même d'obtenir les renseignements demandés par la partie requérante. C'est la partie requise qui détermine quelles sont les mesures de collecte de renseignements qui sont adéquates dans chaque cas d'espèce.

43. Le paragraphe 2 dispose en outre que les renseignements doivent être échangés indépendamment du fait que la partie requise ait ou non besoin des renseignements à ses propres fins fiscales. Cette disposition est nécessaire, parce que si l'on exigeait un intérêt fiscal, cela pourrait rendre inefficace tout échange de renseignements, par exemple lorsque la partie requise ne perçoit pas d'impôt sur le revenu ou lorsque la demande concerne une entité non imposable dans la partie requise.

Paragraphe 3

44. Le paragraphe 3 comporte également une disposition concernant la fourniture des renseignements sous une forme spécifiquement demandée par une partie contractante pour répondre à ses exigences en matière de preuve ou à d'autres exigences juridiques, dans la mesure où le droit de la partie requise le permet. Il peut s'agir de la déposition de témoins et de copies certifiées conformes d'originaux. En vertu du paragraphe 3, la partie requise peut refuser de fournir les renseignements sous la forme particulière demandée si celle-ci est contraire à son droit. Le refus de fournir les renseignements sous la forme demandée ne porte pas atteinte à l'obligation de fournir les renseignements.

45. Si la partie requérante le lui demande, la partie requise doit fournir une copie certifiée conforme des documents originaux complets. Toutefois, la partie requise peut avoir besoin d'éditer des informations qui ne se rapportent pas à la demande si la fourniture de ces informations est contraire à son droit. En outre, dans certains pays, l'authentification d'un document peut nécessiter sa traduction dans une langue autre que celle de l'original. Lorsque des questions de ce type se posent, les parties contractantes devraient envisager de les examiner en détail lors des discussions préalables à la conclusion de l'Accord.

Paragraphe 4

46. Le paragraphe 4 alinéa a), en visant expressément toutes les personnes pouvant bénéficier de certains privilèges en droit interne, indique clairement que ces privilèges ne peuvent pas justifier le rejet d'une demande dans des conditions autres que celles prévues à

l'article 7. Par exemple, le fait que les renseignements bancaires soient visés au paragraphe 4 alinéa a) exclut que le secret bancaire puisse être considéré comme relevant de l'ordre public. De même, le paragraphe 4 alinéa a), en liaison avec l'article 7 paragraphe 2, indique clairement que les renseignements qui ne constituent pas par ailleurs un secret commercial, industriel ou professionnel, ou un procédé commercial, ne deviennent pas secrets du simple fait qu'ils sont détenus par l'une des personnes mentionnées.

47. L'alinéa a) ne saurait être interprété en ce sens que l'autorité compétente aurait uniquement obligation d'avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir les renseignements en provenance des personnes mentionnées. L'alinéa a) ne limite pas l'obligation énoncée à l'article 5 paragraphe 1.

48. L'alinéa a) vise les renseignements détenus par les banques et autres institutions financières. Conformément au rapport « *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* » (OCDE, 2000), l'accès aux renseignements détenus par les banques ou par les autres institutions financières peut être direct ou indirect, via une procédure judiciaire ou administrative. Comme il est indiqué dans ce rapport, la procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de façon à ne pas faire obstacle à l'accès aux renseignements bancaires. En général, les renseignements bancaires demandés sont des informations sur un compte, des informations financières et des informations sur des opérations ainsi que des informations sur l'identité ou la structure juridique des titulaires de comptes et des parties à des opérations financières.

49. Le paragraphe 4 alinéa a) vise également les renseignements détenus par les personnes qui agissent en qualité de mandataire ou de fiduciaire. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsqu'elle traite une opération, ou manipule des fonds ou des biens, pour le compte d'une autre personne à l'égard de laquelle elle se trouve dans une relation impliquant et nécessitant la confiance, d'une part, et la bonne foi de l'autre. Le terme « mandataire » est très large et couvre tous les types de prestataires de services aux sociétés (par exemple les agents pour la création de sociétés, les sociétés fiduciaires, les agents agréés et les avocats).

50. En vertu de l'alinéa b), les autorités compétentes des parties contractantes doivent faire en sorte de pouvoir obtenir et fournir les renseignements sur la propriété. Cette disposition n'a pas pour but d'établir une définition « tous usages » de la propriété entre les parties contractantes, mais de préciser quels sont les types d'informations

qu'une partie contractante peut légitimement s'attendre à recevoir en réponse à une demande de renseignements sur la propriété de façon qu'elle puisse appliquer sa propre législation fiscale, y compris sa définition interne de la propriété effective.

51. En ce qui concerne les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes, c'est généralement la même personne qui sera le propriétaire en titre et le bénéficiaire effectif des actions de la société de capitaux ou des biens de la société de personnes. Mais, dans certains cas, la propriété en titre fera l'objet d'un mandat ou d'un dispositif similaire. Lorsque le propriétaire en titre agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou dans le cadre d'un dispositif similaire, c'est cette autre personne et non le propriétaire en titre qui pourra être le bénéficiaire effectif. Par conséquent, le point de départ pour l'analyse de la propriété est la propriété en titre des actions s'il s'agit d'une société de capitaux ou des participations s'il s'agit d'une société de personnes et toutes les parties contractantes doivent être à même d'obtenir et de fournir les renseignements sur la propriété en titre. Dans le cas d'une société de personnes, toutes les formes de participation sont visées : régime de la société en nom collectif ou de la société en commandite, ou participation au capital ou aux bénéfices. Toutefois, dans certains cas, la propriété en titre ne sera qu'un point de départ. Par exemple, chaque fois que le propriétaire en titre agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou dans le cadre d'un dispositif similaire, les parties contractantes devront avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir, en plus des renseignements sur le propriétaire en titre, les renseignements sur cette autre personne pouvant être bénéficiaire effectif. Comme exemple de mandataire, on peut citer l'actionnaire mandataire, propriétaire en titre des actions, mais agissant pour le compte de son mandant. Dans les limites de l'article 2 de l'Accord, la partie requise doit faire en sorte qu'elle puisse fournir les renseignements concernant les personnes constituant une chaîne de propriété.

52. En ce qui concerne les fiducies et les fondations, l'alinéa b) précise quel est le type de renseignements sur l'identité que les parties contractantes doivent pouvoir obtenir et fournir. Ces renseignements ne se limitent à ceux concernant la propriété. Les mêmes règles devront être également appliquées aux personnes analogues à une fiducie ou une fondation, par exemple une « *Anstalt* ». Par conséquent, la partie contractante doit pouvoir, par exemple, obtenir et fournir des renseignements sur l'identité du constituant ou du fondateur et sur l'identité des bénéficiaires et des personnes qui sont à même de donner

des instructions pour l'administration des biens de la fiducie ou de la fondation.

53. Dans certains cas, une fiducie, une fondation ou une structure similaire n'aura pas pour bénéficiaires un groupe identifié de personnes, mais œuvrera pour une cause d'intérêt général. Les renseignements sur la propriété doivent donc être interprétés en ce sens s'ils portent uniquement sur les personnes identifiables. Les termes « conseil de la fondation » sont à entendre très largement ; ils visent toute personne ou groupe de personnes gérant la fondation et les personnes en situation de donner des instructions sur les transactions concernant les biens de la fiducie ou de la fondation.

54. La plupart des structures organisationnelles pourront être classées dans les catégories suivantes : société de capitaux, société de personnes, fiducie, fondation ou personne similaire à une fiducie ou une fondation. Malgré tout, on se trouvera dans certains cas en présence d'entités ou de structures qui n'entreront pas dans l'une ou l'autre de ces catégories et pour lesquelles une demande de renseignements sur la propriété pourra être légitimement formulée. Par exemple, une structure pourra être, du point de vue juridique, de nature purement contractuelle. Dans ce cas, les parties contractantes devront avoir l'autorité d'obtenir et fournir les renseignements sur toute personne ayant un droit de participation aux revenus ou gains de la structure, ou au produit de toute vente ou liquidation.

55. En vertu de l'alinéa b), la partie requise doit avoir l'autorité pour obtenir et fournir les renseignements en matière de propriété sur toutes les personnes qui forment une chaîne de propriété, dès lors que, comme il est prévu à l'article 2, les renseignements sont détenus par les autorités de l'État requis ou sont en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de la compétence de la partie requise. Grâce à ce libellé, la partie requérante n'a pas à soumettre une demande distincte de renseignements pour chaque maillon de la chaîne de sociétés ou d'autres personnes. Prenons l'exemple d'une société A, filiale à 100 pour cent de la société B, les deux sociétés étant constituées selon la législation de la partie C, partie contractante à l'Accord. Si la partie D, également partie contractante, demande des renseignements en matière de propriété sur la société A et précise dans sa demande qu'elle recherche également des renseignements en matière de propriété sur toute personne faisant partie de la chaîne de propriété de la société A, la partie C doit fournir dans sa réponse à la demande les renseignements en matière de propriété concernant à la fois la société A et la société B.

56. La deuxième phrase de l'alinéa b) dispose que dans le cas de sociétés cotées et de fonds ou dispositifs de placement collectif publics, les autorités compétentes n'ont à fournir que les renseignements en matière de propriété que la partie requise peut obtenir sans difficultés disproportionnées. Des renseignements ne peuvent être obtenus qu'avec des « difficultés disproportionnées » lorsque l'identification des propriétaires, tout en étant théoriquement possible, nécessiterait des frais ou ressources excessifs. De telles difficultés pouvant aisément se produire dans le cas de sociétés cotées et de fonds ou dispositifs de placement collectif publics lorsqu'il existe un véritable marché public des titres de participation, cette clarification a paru particulièrement justifiée. On reconnaît dans le même temps que, lorsqu'il existe un véritable marché public des titres de participation, le risque est moins grand que ces structures soient utilisées à des fins de fraude fiscale ou à d'autres fins non conformes au droit fiscal. Les définitions de la société cotée et celle du fonds ou dispositif de placement collectif public figurent à l'article 4, paragraphe 1alinéas e) à f).

Paragraphe 5

57. Le paragraphe 5 énumère les informations que la partie requérante doit fournir à la partie requise pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés qui ont trait à l'administration où à l'exécution de la législation fiscale de la partie requérante. S'il est vrai que le paragraphe 5 impose plusieurs exigences procédurales importantes qui visent à contrecarrer les demandes extrêmement vagues de renseignements (« pêche aux renseignements »), les alinéas a) à g) doivent être néanmoins interprétés assez largement pour que l'échange de renseignements puisse être efficace. On donnera ci-après plusieurs exemples illustrant l'application de ces exigences dans certaines situations.

58. Exemple 1 (alinéa a))

Lorsqu'une partie demande des renseignements sur un compte et que l'identité du ou des titulaires du compte n'est pas connue, les conditions prévues à l'alinéa a) peuvent être remplies en fournissant le numéro du compte ou des renseignements d'identification similaires.

59. Exemple 2 (alinéa d)) (« sont détenus »)

Un contribuable d'un pays A retire tous les fonds de son compte bancaire et se fait remettre une forte somme en espèces. Il se rend dans une banque dans les pays B et C, puis regagne le pays A sans ces espèces. En liaison avec une enquête ultérieure sur le contribuable,

l'autorité compétente du pays A adresse aux pays B et C une demande de renseignements concernant les comptes bancaires qui ont pu être ouverts par le contribuable auprès de l'une ou l'autre des deux banques dans lesquelles il s'est rendu. Dans ces circonstances, l'autorité compétente du pays A a tout lieu de croire que les renseignements sont détenus dans le pays B ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence du pays B. Le même raisonnement vaut pour le pays C. Le pays B (ou C) ne peut pas rejeter la demande en arguant du fait que le pays A n'a pas établi que les renseignements « sont détenus » dans le pays B (ou C), parce qu'il est tout aussi probable que les renseignements soient détenus dans l'autre pays.

60. Exemple 3 (alinéa d))

Une situation similaire peut se produire lorsqu'un pays, conduisant une enquête sur une personne, ne sait pas si cette personne à ou non quitté le pays Y et y a ou non fermé son compte en banque. Dès lors que le pays X peut établir un lien entre la personne et le pays Y, celui-ci ne peut pas rejeter la demande au motif que le pays X n'est pas fondé à croire que les renseignements demandés « sont détenus » dans le pays Y. Le pays X peut légitimement attendre du pays Y qu'il procède à des investigations et, si l'existence d'un compte bancaire est avérée, qu'il fournisse les renseignements demandés.

61. En vertu de l'alinéa d), la partie requérante doit informer la partie requise des raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la partie requise ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la partie requise. Les termes "détenus dans la partie requise" couvrent les renseignements détenus par tout organisme public ou toute autorité publique de la partie requise.

62. Il faut interpréter l'alinéa f) en liaison avec l'article 7 paragraphe 1 (voir en particulier le paragraphe 77 du commentaire relatif à l'article 7). La déclaration exigée à l'alinéa f) comporte trois éléments ; la demande doit être conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de la partie requérante ; les renseignements demandés pourraient être obtenus par la partie requérante en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives si les renseignements relevaient de sa compétence ; la demande de renseignements doit être conforme à l'Accord. Peuvent entrer dans "le cadre normal des pratiques administratives" les investigations spéciales ou les contrôles spéciaux concernant les comptes professionnels du contribuable ou d'autres

personnes, dès lors que les autorités fiscales de la partie requérante procéderaient à des investigations ou contrôles similaires si les renseignements relevaient de leur compétence.

63. La raison d'être de l'alinéa g) est la suivante : en fonction du système fiscal de la partie requise, une demande de renseignements peut faire supporter une charge supplémentaire à l'appareil administratif de cette partie. Dès lors, on ne saurait envisager une demande de renseignements que si la partie requérante ne dispose pas de moyens commodes pour obtenir les renseignements sur son propre territoire. Dans la mesure où d'autres moyens pourraient être utilisés dans la partie requérante, la déclaration prescrite à l'alinéa g) doit préciser en quoi ces moyens susciteraient des difficultés disproportionnées. Dans ce dernier cas, l'élément de proportionnalité intervient. Il faut que la partie requise puisse obtenir plus facilement les renseignements recherchés que la partie requérante. Par exemple, recueillir les renseignements auprès d'un seul fournisseur dans la partie requise pourra permettre d'obtenir les mêmes renseignements qu'auprès d'un grand nombre d'acheteurs dans la partie requérante.

64. Il est de l'intérêt de la partie requérante de fournir autant d'informations que possible pour faciliter une réponse rapide de la partie requise. Dès lors, les demandes incomplètes de renseignements devraient être rares. La partie requise pourra demander des informations complémentaires, mais cela ne devra pas retarder une demande de renseignements conforme au paragraphe 5. En ce qui concerne la possibilité de décliner une demande, voir l'article 7 et le commentaire correspondant.

Paragraphe 6

65. Le paragraphe 6 établit les procédures d'instruction des demandes en vue d'obtenir une réponse rapide. Le délai de 90 jours fixé à l'alinéa b) pourra être prorogé en tant que de besoin, par exemple du fait du volume des renseignements demandés et de la nécessité de certifier conformes de nombreux documents. Si l'autorité compétente de la partie requise ne peut pas fournir les renseignements dans le délai de 90 jours, elle doit le notifier immédiatement à l'autorité compétente de la partie requérante. La notification doit indiquer les motifs de la non-fourniture des renseignements dans le délai de 90 jours (ou tel que prorogé). Le motif pourra être le non-achèvement d'une procédure judiciaire ou administrative nécessaire pour obtenir les renseignements. Il pourra être utile que la notification comporte une estimation du délai nécessaire pour donner suite à la demande. Enfin, le paragraphe 6

encourage la partie requise à réagir aussi rapidement que possible et, le cas échéant, avant même l'expiration des délais fixés aux alinéas a) et b).

Article 6 (Contrôles fiscaux à l'étranger)

Paragraphe 1

66. En vertu du paragraphe 1, une partie contractante peut autoriser des représentants de la partie requérante à entrer sur le territoire de la partie requise pour interroger des personnes et pour examiner des documents, avec le consentement écrit des personnes concernées. La décision à prendre pour autoriser ces contrôles et dans quelles conditions est exclusivement du ressort de la partie requise. Par exemple, la partie requise peut décider qu'un représentant de la partie requise sera présent lors de certains de ces entretiens ou contrôles ou lors de leur totalité. Cette disposition permet à des fonctionnaires de la partie requérante de participer directement à la collecte de renseignements dans la partie requise, mais uniquement avec l'autorisation de cette dernière et avec le consentement des personnes concernées. Dans ce cas, les représentants de la partie requérante ne peuvent exercer aucun pouvoir de contrainte pour l'obtention de renseignements. Un grand nombre de juridictions et de petits pays n'ayant que des ressources limitées pour répondre aux demandes de renseignements, cette disposition peut être une solution utile en leur évitant d'avoir à utiliser leurs propres ressources pour la collecte des renseignements. Tout en conservant la pleine maîtrise de ce dispositif, la partie requise évite ainsi d'avoir à supporter certains frais et à engager certaines ressources. L'expérience des pays montre que les contrôles fiscaux à l'étranger peuvent être avantageux aussi bien pour la partie requérante que pour la partie requise. De plus, cette procédure peut présenter un intérêt pour les contribuables, en leur évitant d'avoir à fournir des copies de documents volumineux pour répondre à une demande.

Paragraphe 2

67. En vertu de ce paragraphe, la partie requise peut, sans y être obligée, autoriser la présence de représentants de l'autorité compétente étrangère à l'occasion d'un contrôle fiscal conduit par la partie requise sur son territoire, par exemple pour obtenir les renseignements demandés. La décision concernant la présence de représentants étrangers est exclusivement du ressort de l'autorité compétente de la

partie requise. Il est entendu que ce type d'assistance ne devrait être demandé que lorsque l'autorité compétente de la partie requérante est convaincue que la présence de ses représentants lors du contrôle effectué dans la partie requise contribuera dans une très large mesure à la solution d'une affaire fiscale intérieure. De plus, il ne devrait pas y avoir de demandes d'assistance de ce type pour des affaires mineures. Cela ne veut pas dire nécessairement que l'affaire doive porter sur un montant d'impôt élevé. Une demande peut aussi être justifiée parce que l'enjeu est essentiel pour la solution d'autres affaires fiscales intérieures ou parce que le contrôle effectué à l'étranger doit être considéré comme un élément d'une vérification à grande échelle concernant des entreprises situées sur le territoire national et des résidents.

68. La partie requérante doit exposer aussi exactement que possible les motifs de sa demande. La demande doit décrire précisément l'affaire fiscale interne à laquelle elle se rapporte. Elle doit aussi indiquer les raisons particulières pour lesquelles la présence physique d'un représentant de l'autorité compétente est souhaitable. Si l'autorité compétente de l'État requérant souhaite que le contrôle soit conduit selon une procédure spécifique ou à un moment déterminé, elle doit en faire part dans la demande.

69. Les représentants de l'autorité compétente de la partie requérante ne pourront assister qu'à la phase appropriée du contrôle fiscal. Les autorités de la partie requise seront à même de faire en sorte que cette condition soit remplie, puisque la conduite du contrôle est exclusivement de leur ressort.

Paragraphe 3

70. Ce paragraphe établit la procédure à suivre lorsqu'il a été fait suite à une demande présentée en vertu du paragraphe 2. Toutes les décisions relatives aux modalités d'exercice du contrôle sont prises par l'autorité ou le représentant de la partie requise qui est chargé du contrôle.

Article 7 (Possibilité de décliner une demande)

71. Cet article a pour objet de préciser dans quelles situations une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements en réponse à une demande. Si les conditions sont remplies en ce qui concerne tout motif de rejet d'une demande au titre de l'article 7, la partie requise peut refuser de fournir les renseignements, mais elle doit soigneusement mettre en balance les intérêts de la partie requérante et les motifs pertinents de rejet de la demande. Toutefois, si la partie requise fournit

les renseignements, la personne concernée ne peut invoquer une violation des règles en matière de secret. Lorsque la partie requise décline une demande de renseignements, elle informe dès que possible la partie requérante des motifs de sa décision.

Paragraphe 1

72. La première phrase de ce paragraphe indique clairement qu'une partie requise n'est pas tenue d'obtenir et de fournir des renseignements que la partie requérante ne pourrait pas obtenir dans des circonstances similaires en vertu de son propre droit pour l'administration ou l'application de sa propre législation fiscale.

73. Cette disposition vise à empêcher la partie requérante de contourner les restrictions de son droit interne au moyen d'une demande de renseignements adressée à l'autre partie contractante, en usant ainsi de pouvoirs plus larges que ceux que lui confère sa propre législation. Par exemple, la plupart des pays reconnaissent dans leur droit interne qu'il n'est pas possible d'obtenir d'une personne des renseignements dès lors qu'elle peut invoquer le droit de ne pas s'auto-incriminer. Par conséquent, une partie requise peut rejeter une demande si la partie requérante n'aurait pu, du fait de ses propres règles en matière d'auto-incrimination, obtenir les renseignements dans des circonstances similaires.

74. Toutefois, dans la pratique, le droit de ne pas s'auto-incriminer ne devrait guère avoir d'application dans le cadre de la plupart des demandes de renseignements. Le droit de ne pas s'auto-incriminer est personnel et ne peut être invoqué par une personne qui n'est pas elle-même exposée au risque de poursuites pénales. Dans leur très grande majorité, les demandes de renseignements visent à obtenir des renseignements de tiers, tels que des banques, des intermédiaires ou des co-contractants, et pas de la personne faisant l'objet d'une enquête. De plus, le droit de ne pas s'auto-incriminer n'appartient en général qu'aux personnes physiques.

75. Conformément à la deuxième phrase du paragraphe 1, une partie requise peut rejeter une demande de renseignements lorsque la demande n'est pas soumise en conformité avec l'Accord.

76. Les première et deuxième phrases du paragraphe 1 soulèvent la question de savoir quel est le lien entre les déclarations faites par la partie requérante conformément à l'article 5 paragraphe 5 alinéa f) et les motifs de rejet d'une demande conformément à l'article 7 paragraphe 1. Les déclarations exigées devraient généralement suffire

pour établir qu'il n'y a pas de raisons de rejeter une demande en vertu du paragraphe 7 paragraphe 1. Toutefois, une partie requise ayant reçu les déclarations à cet effet peut rejeter la demande s'il lui apparaît que les déclarations sont manifestement inexactes.

77. La partie requise qui, sur la foi de ces déclarations, fournit des renseignements à la partie requérante, demeure dans le cadre de l'Accord. La partie requise n'est pas tenue de procéder à des investigations ou vérifications relativement aux déclarations faites par la partie requérante. La responsabilité de la véracité des déclarations incombe à la partie requérante.

Paragraphe 2

78. En vertu de la première phrase du paragraphe 2, une partie contractante n'est pas tenue de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel, ou un procédé commercial.

79. La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problème de secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, les renseignements demandés qui se rapportent à une personne n'exerçant que des activités passives d'investissement ne comporteront probablement aucun secret commercial, industriel ou professionnel, parce que cette personne n'exerce aucune activité commerciale, industrielle ou professionnelle.

80. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent généralement pas un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autres. Par exemple, une partie requise pourra rejeter une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats si la divulgation de ces informations révèle une formule exclusive d'un produit.

81. Le paragraphe 2 est principalement applicable lorsque la fourniture de renseignements en réponse à une demande révélerait des droits de propriété intellectuelle protégés et créés par le détenteur des renseignements ou un tiers. Par exemple, une banque pourra avoir déposé une demande de brevet pour un dispositif de sécurité, ou bien un procédé commercial pourra être décrit dans une demande de prêt. Dans ces cas, la partie requérante pourra rejeter toute partie d'une demande de renseignements qui révélerait des informations protégées par un brevet, des droits d'auteur ou d'autres droits de propriété intellectuelle.

82. La deuxième phrase du paragraphe 2 indique clairement que l'Accord prime sur toute législation ou pratique internes pouvant traiter les renseignements comme un secret commercial, industriel ou professionnel ou comme un procédé commercial simplement parce qu'ils sont détenus par une personne visée à l'article 5 paragraphe 4 alinéa a) ou simplement parce qu'il s'agit de renseignements sur la propriété. Dès lors, en ce qui concerne les renseignements détenus par des banques, des institutions financières, etc., l'Accord prime sur les lois ou pratiques internes qui traitent les renseignements comme un secret commercial, industriel, professionnel ou autre lorsqu'ils sont détenus par une telle personne, mais qui n'accordent pas cette protection lorsqu'ils sont détenus par une autre personne, par exemple le contribuable faisant l'objet d'une enquête. Pour ce qui est des renseignements sur la propriété, l'Accord indique clairement que les demandes de renseignements ne peuvent être rejetées au seul motif que la législation ou les pratiques internes peuvent traiter ces informations sur la propriété comme un secret commercial, industriel, professionnel ou autre.

83. Avant d'invoquer cette disposition, la partie requise devra soigneusement mettre en balance les intérêts de la personne protégée par sa législation et les intérêts de la partie requérante. Lors de cet examen, la partie requise devra également prendre en compte les règles de confidentialité de l'article 8.

Paragraphe 3

84. Une partie contractante peut rejeter une demande si les renseignements demandés sont protégés par le secret professionnel de l'avocat au sens du paragraphe 3. Toutefois, lorsque le régime équivalent de secret résultant du droit interne de la partie requise est plus étroit que la définition du paragraphe 3 (par exemple, le droit de la partie requise n'admet pas le secret professionnel en matière fiscale, ou ne l'admet pas en matière fiscale pénale), une partie requise ne peut pas rejeter une demande de renseignements, sauf si elle est en mesure de justifier ce refus sur le fondement de l'article 7 paragraphe 1.

85. Conformément au paragraphe 3, le secret professionnel de l'avocat concerne les renseignements qui constituent (1) « des communications confidentielles » entre (2) « un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé », si ces communications (3) « ont pour but de demander ou fournir un avis juridique » ou (4) « sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée ».

86. Les communications sont « confidentielles » si le client peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient tenues secrètes. Par exemple, les communications faites en la présence de tiers autres que le personnel de l'avocat ou des personnes mandatées par l'avocat ne sont pas des communications confidentielles. De même, les communications faites à l'avocat par le client avec instruction de les divulguer à des tiers ne sont pas des communications confidentielles.

87. Les communications doivent avoir lieu entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé. Par conséquent, le secret de l'avocat ne s'applique que si l'avocat ou autre représentant juridique est admis à exercer la profession juridique. Les communications avec les personnes qui ont une formation juridique, mais ne sont pas admises à exercer la profession juridique, ne sont pas protégées en vertu du secret de l'avocat.

88. Les communications entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé ne bénéficient du régime du secret que si et dans la mesure où l'avocat ou autre représentant juridique agit ès qualité. Par exemple, un avocat agissant en qualité d'actionnaire mandataire, de fiduciaire, de constituant d'une fiducie ou d'administrateur d'une société ou ayant reçu procuration d'une société pour la représenter dans ses affaires industrielles ou commerciales ne peut invoquer le secret professionnel pour les renseignements qui résultent d'une telle activité ou s'y rapportent.

89. Conformément à l'alinéa a), les communications « ont pour but de demander ou de fournir un avis juridique ». Le secret professionnel de l'avocat vaut pour les communications du client et de l'avocat dès lors que les communications sont destinées à demander ou fournir un avis juridique. Par conséquent, le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat pour essayer de les préserver d'une divulgation. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne, notamment un administrateur ou le bénéficiaire effectif d'une société, ne bénéficient généralement pas de ce droit au secret.

90. L'alinéa b) vise le cas où l'avocat n'exerce pas une fonction de conseil, mais a été mandaté pour agir en qualité de représentant dans des actions en justice, que l'action soit de nature administrative ou judiciaire. En vertu de l'alinéa b), les communications doivent être destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée. Cette disposition s'applique aux communications du client et de l'avocat dès lors que la condition prévue est remplie.

Paragraphe 4

91. Conformément à ce paragraphe, les parties contractantes n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte, l'ordre public (et son équivalent anglais « public policy ») vise les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de la partie contractante. Cette exception ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, l'ordre public entrerait en jeu si une enquête fiscale dans la partie requérante était motivée par des persécutions politiques ou raciales. L'ordre public peut être également invoqué lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple lorsqu'il s'agit d'informations sensibles détenues par les services secrets, dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de la partie requise. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements relevant de l'Accord.

Paragraphe 5

92. Ce paragraphe précise qu'une demande de renseignements ne peut être rejetée parce que la créance fiscale à laquelle elle se rapporte est contestée.

Paragraphe 6

93. Dans les circonstances exceptionnelles où ce problème peut se poser, le paragraphe 6 permet à la partie requise de rejeter une demande dans le cas où les renseignements demandés par la partie requérante seraient utilisés pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation fiscale de cette partie -- ou toute obligation s'y rattachant -- qui serait discriminatoire à l'encontre des ressortissants de la partie requise. Le paragraphe 6 a pour objet de faire en sorte que l'Accord ne se traduise pas par une discrimination entre les ressortissants de la partie requise et les ressortissants de la partie requérante se trouvant dans une situation identique. Des ressortissants ne se trouvent pas dans une situation identique lorsqu'un ressortissant de l'État requérant est résident de cet État et qu'un ressortissant de l'État requis ne l'est pas. Par conséquent, le paragraphe 6 ne s'applique pas lorsque les règles fiscales diffèrent sur la base de la résidence. La nationalité même du contribuable ne doit pas l'exposer à une inégalité de traitement. Ceci vaut aussi bien pour les questions procédurales (différences entre les mesures de protection ou les recours ou

réparations dont bénéficie le contribuable, par exemple) que pour les questions de fond, comme le taux d'imposition applicable.

Article 8 (Confidentialité)

94. Une protection adéquate des renseignements reçus d'une autre partie contractante est indispensable à tout dispositif d'échange de renseignements en matière fiscale. L'échange de renseignements en matière fiscale doit toujours se doubler de strictes sauvegardes pour que les renseignements ne soient utilisés qu'aux fins indiquées à l'article 1 de l'Accord. Le respect de la confidentialité des renseignements est nécessaire pour protéger les intérêts légitimes des contribuables. Une assistance mutuelle entre les autorités compétentes n'est réalisable que si chacune est assurée que l'autre traitera avec la confidentialité qui convient les renseignements qu'elle obtient à l'occasion de cette coopération. Les parties contractantes devront avoir mis en place de telles sauvegardes. Certaines parties contractantes préféreront utiliser le terme "secret", au lieu du terme "confidentiel" qui figure dans cet article. Ces termes sont considérés comme synonymes et interchangeables aux fins de cet article et les parties contractantes ont la faculté d'utiliser l'un ou l'autre.

95. Conformément à la première phrase, tout renseignement reçu en vertu de l'Accord par une partie contractante doit être tenu confidentiel. Il s'agit des renseignements qui peuvent être reçus aussi bien par la partie requérante que par la partie requise (voir l'article 5 paragraphe 5).

96. Les renseignements ne peuvent être divulgués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement, la perception, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés dans l'Accord ou par les poursuites ou les décisions en matière de recours se rapportant à ces impôts. Autrement dit, les renseignements peuvent être également communiqués au contribuable, à son représentant ou à un témoin. L'Accord permet de divulguer les renseignements au contribuable, mais elle n'oblige pas à le faire. En fait, il peut y avoir des cas où les renseignements sont donnés à titre confidentiel à la partie requise et la source des renseignements peut avoir légitimement intérêt à ce qu'ils ne soient pas divulgués au contribuable. Les autorités compétentes concernées devraient examiner ces cas en vue de mettre au point un mécanisme mutuellement acceptable pour les régler. Les autorités compétentes de la partie requérante n'ont pas besoin d'obtenir une autorisation, un consentement ou toute autre forme d'approbation pour pouvoir fournir les renseignements reçus à une personne ou autorité mentionnée. La référence qui est faite dans ce paragraphe aux

« audiences judiciaires de tribunaux » et aux "décisions judiciaires" vaut pour les procédures et décisions qui, tout en n'étant pas formellement « judiciaires », sont de nature similaire. On citera comme exemple les décisions rendues par une juridiction spécialisée en matière fiscale qui peuvent avoir un caractère obligatoire ou contre lesquelles un recours peut être exercé devant un tribunal de l'ordre judiciaire ou une autre juridiction spécialisée.

97. La troisième phrase interdit à la partie requérante la divulgation des renseignements à un tiers sauf autorisation écrite expresse de la partie contractante qui a fourni les renseignements. La demande d'autorisation en vue de la transmission des renseignements à une partie tierce ne peut être considérée comme une demande normale de renseignements aux fins de l 'Accord.

Article 9 (Frais)

98. Conformément à cet article, les parties contractantes peuvent déterminer d'un commun accord les règles applicables en ce qui concerne les frais exposés pour obtenir et fournir les renseignements en réponse à une demande. En général, les frais ordinaires que la partie requise aurait engagés pour l'administration de sa législation fiscale interne devraient normalement être supportés par cette partie lorsque ces frais sont engagés pour répondre à une demande de renseignements. Ces frais devraient normalement comprendre les activités de routine comme l'obtention et la fourniture de copies de documents.

99. Une certaine souplesse paraît devoir être de rigueur pour déterminer qui supportera les frais, afin de tenir compte d'éléments comme les flux probables de demandes de renseignements entre les parties contractantes, l'existence ou non, dans les deux parties, d'une administration chargée de l'impôt sur le revenu, la capacité de chaque partie d'obtenir et de fournir les renseignements ainsi que le volume des renseignements dans le cas d'espèce. Diverses méthodes peuvent être utilisées pour répartir les frais entre les parties contractantes. Par exemple, la décision de répartition des frais pourra être prise au cas par cas. Autre solution, les autorités compétentes souhaiteront peut-être fixer pour l'instruction des demandes un barème prenant en compte le volume de travail nécessaire pour répondre à la demande. L'Accord permet aux parties contractantes ou à leurs autorités compétentes, si elles ont reçu délégation à cet effet, de déterminer d'un commun accord les règles applicables, étant donné la difficulté de prendre en compte la situation particulière de chaque partie.

Article 10 (Dispositions d'application)

100. En vertu de cet article, les parties contractantes doivent adopter les dispositions d'application nécessaires pour se conformer à l'Accord. L'article 10 oblige les parties contractantes à adopter les dispositions nécessaires avec effet à la date prévue à l'article 15. Implicitement, l'article 10 exige également des parties contractantes qu'elles n'adoptent pas de nouvelles dispositions contraires à leurs obligations au titre de l'Accord.

Article 11 (Langues)

101. Cet article ménage aux autorités compétentes des parties contractantes la souplesse nécessaire pour décider de la langue ou des langues qui seront utilisées pour soumettre les demandes et y répondre, le français et l'anglais étant les possibilités retenues lorsqu'aucune autre langue n'est choisie. Cet article ne sera pas toujours nécessaire dans un cadre bilatéral.

Article 12 (Autres accords et arrangements internationaux)

102. Cet article vise à faire en sorte que la partie requérante puisse utiliser l'instrument international qu'elle juge le plus adéquat pour obtenir les renseignements nécessaires. Cet article ne sera pas toujours nécessaire dans un cadre bilatéral.

Article 13 (Procédure amiable)

Paragraphe 1

103. Cet article instaure une procédure amiable pour régler les difficultés découlant de l'application ou de l'interprétation de l'Accord. En vertu de cette disposition, les autorités compétentes, conformément à leurs prérogatives en droit interne, peuvent compléter ou clarifier la signification d'un terme afin de remédier à toute difficulté.

104. Un accord amiable réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lie les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de le modifier ou de l'abroger.

Paragraphe 2

105. Le paragraphe 2 mentionne d'autres types d'accords pouvant être conclus entre les autorités compétentes, en plus de ceux visés au paragraphe 1.

Paragraphe 3

106. Le paragraphe 3 fixe les modalités de concertation des autorités compétentes pour le règlement par voie d'accord amiable. Il prévoit que les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles directement, c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessaire de passer par la voie diplomatique. Les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles par lettre, télécopie, téléphone, réunion en tête à tête ou tout autre moyen à leur convenance pour parvenir à un accord amiable.

Paragraphe 4

107. Le paragraphe 4 de la version multilatérale précise que les accords conclus entre les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus ne lient en aucune manière les autorités compétentes des parties contractantes qui n'étaient pas parties aux accords en question. Cela est évident dans un cadre bilatéral ; c'est pourquoi cette disposition ne figure pas dans la version bilatérale.

Paragraphe 5

108. En vertu de ce paragraphe, les parties contractantes peuvent convenir d'autres formes de règlement des différends. Par exemple, les parties contractantes peuvent convenir que, dans certaines circonstances, par exemple lorsqu'un différend n'a pu être réglé par la procédure amiable, le différend soit soumis à arbitrage.

Article 14 (Fonctions du dépositaire)

109. L'article 14 de la version multilatérale précise les fonctions du dépositaire. Il n'y a pas de disposition correspondante dans la version bilatérale.

Article 15 (Entrée en vigueur)

Paragraphe 1

110. Le paragraphe 1 de la version bilatérale reprend le libellé classique des conventions bilatérales. Il est similaire à l'article 29 paragraphe 1 du Modèle de Convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

Paragraphe 2

111. Le paragraphe 2 de la version multilatérale dispose que l'Accord n'entrera en vigueur qu'entre les parties contractantes qui ont mutuellement fait part de leur intention d'être liées à l'égard de l'autre partie contractante. Il n'y a pas de disposition correspondante dans la version bilatérale.

Paragraphe 3

112. Le paragraphe 3 établit une différence entre l'échange de renseignements en matière fiscale pénale et l'échange de renseignements pour toutes les autres questions fiscales. En matière fiscale pénale, l'Accord entrera en vigueur le 1er janvier 2004. Bien entendu, lorsque les parties contractantes ont déjà en place un mécanisme (par exemple, une convention d'entraide judiciaire) qui permet l'échange de renseignements en matière fiscale pénale en conformité avec la norme contenue dans le présent Accord, la date du 1er janvier 2004 ne sera pas applicable. En ce qui concerne toutes les autres questions, elle entrera en vigueur le 1er janvier 2006. La version multilatérale édicte également une règle spéciale applicable aux parties qui souhaiteront utiliser ultérieurement l'Accord. Dans ce cas, l'Accord entre en vigueur le 30ème jour suivant le dépôt des deux instruments. Conformément au paragraphe 2, l'Accord n'entre en vigueur qu'entre deux parties contractantes qui ont mutuellement fait part de leur souhait d'être liées à l'égard d'une autre partie contractante. Par conséquent, les deux parties doivent déposer un instrument, à moins que l'une des parties ait déjà fait part, dans un instrument antérieur, de son souhait d'être liée à l'égard de l'autre partie. Le délai de 30 jours court à compter de la date à laquelle les deux instruments ont été déposés.

Paragraphe 4

113. Ce paragraphe énonce les règles applicables pour la date de prise d'effet de l'Accord. Ces règles sont identiques pour la version multilatérale et pour la version bilatérale. Les parties contractantes peuvent convenir que l'Accord prendra effet plus tôt.

114. Les règles du paragraphe 4 n'empêchent pas une partie contractante de demander des renseignements antérieurs à la date de prise d'effet de l'Accord, dès lors que ces renseignements se rattachent à un exercice fiscal ou à une opération imposable qui sont postérieurs à la date de prise d'effet. Toutefois, une partie requise ne contrevient pas à l'Accord si elle est dans l'incapacité d'obtenir des renseignements

antérieurs à la date de prise d'effet de l'Accord parce qu'il n'était pas obligatoire à l'époque de conserver ces renseignements et que ceux-ci ne sont pas disponibles à la date de la demande de renseignements.

Article 16 (Dénonciation)

115. Les paragraphes 1 et 2 ont trait aux modalités de la dénonciation.

116. Le paragraphe 3 fait en sorte que les obligations nées de l'article 8 subsistent après dénonciation de l'Accord.

Permettre un échange effectif de renseignements : norme sur la disponibilité et la fiabilité

Rapport du Groupe *Ad Hoc* conjoint sur la comptabilité (JAHGA)

A. Introduction

1. L'échange de renseignements en matière fiscale est effectif lorsque des renseignements fiables, susceptibles d'être pertinents et respectant les obligations fiscales d'une juridiction requérante sont disponibles ou peuvent être rendus disponibles dans les délais impartis, et lorsqu'il existe des dispositifs juridiques permettant l'obtention et l'échange de renseignements. Cela suppose l'existence de règles claires de tenue des registres comptables et d'accès à ces registres.

2. Il existe plusieurs manières de garantir la disponibilité des registres comptables et l'accès à ces pièces. Ce document se concentre sur l'accès à des renseignements fiables et vraisemblablement pertinents et sur leur disponibilité.

3. Le document a été élaboré conjointement par des pays membres et non-membres de l'OCDE[56] (les « partenaires participants ») grâce à leur coopération au sein du Groupe *ad hoc* conjoint sur la comptabilité du Forum mondial (« groupe JAHGA »). Les pays représentés au sein du groupe JAHGA étaient les suivants : Allemagne, Antigua-et-Barbuda, Antilles néerlandaises, Aruba, Bahamas, Bahreïn, Belize, Bermudes, Canada, Espagne, États-Unis, France, Gibraltar, Guernesey, Îles Caïmans, Îles Cook, Île de Man, Îles Vierges britanniques, Irlande, Japon, Jersey, Malte, Maurice, Mexique, Pays-Bas, Panama, Royaume-Uni, Sainte-Lucie, Saint-Kitts-et-Nevis, Saint-Vincent et les Grenadines, Samoa, Seychelles et Suède.

[56] Dans ce document, toute référence aux « pays » vise pareillement les « territoires » et les « juridictions ».

4. Les délégués des partenaires participants ont élaboré ce document en sachant qu'ils se situaient sur une même base et qu'ils poursuivaient l'objectif commun de promouvoir un système financier mondial transparent et bien réglementé basé sur des normes communes, qui appelle la participation de tous les pays qui se considèrent comme des juridictions responsables dans l'économie mondiale.

5. Le document s'appuie sur l'idée que les règles et les normes mises en œuvre par tous les partenaires participants doivent garantir un échange effectif de renseignements. Les dispositifs doivent donc être simples, fiables et équitables.

6. En outre, aucune règle ou norme ne doit procurer un avantage compétitif à une catégorie d'entité ou bénéficier à une autre. Le document s'efforce donc de s'appliquer à toutes les entités et tous les accords entrant dans le cadre de cet exercice et toute référence aux « entités et arrangements pertinents » vise (i) les sociétés de capitaux, fondations, Anstalten et autres structures analogues, (ii) les sociétés de personnes[57] et autres groupements de personnes, (iii) les fiducies[58] et autres structures analogues, (iv) les fonds et dispositifs de placement collectif[59], et (v) toute personne détenant des actifs en qualité de fiduciaire (un exécuteur testamentaire, par exemple).

B. Norme sur la disponibilité et la fiabilité

I. Tenue de registres comptables fiables

7. Tous les entités et arrangements pertinents doivent tenir des registres comptables fiables. Pour être fiables, les registres comptables doivent :

a) exposer correctement les transactions de l'entité ou arrangement pertinent ;
b) permettre de déterminer à tout moment la situation financière de l'entité ou arrangement pertinent avec une précision raisonnable ;

[57] L'appendice contient une note explicative sur les sociétés de personnes.

[58] L'appendice contient une note explicative sur les fiducies (« trusts »).

[59] L'expression « fonds et dispositifs de placement collectif » vise tout véhicule de placement collectif, quelle que soit sa forme juridique. Voir article 4, paragraphe 1, alinéa h) de l'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale.

c) permettre la préparation des états financiers[60] (qu'elle soit ou non obligatoire).

8. Pour être fiables, les registres comptables doivent inclure la documentation sous-jacente, comme les factures, les contrats, etc., et détailler :

(a) toutes les sommes reçues et versées ainsi que l'objet de ces recettes ou versements ;
(b) toutes les cessions ou acquisitions ainsi que les autres transactions ;
(c) l'actif et le passif de l'entité ou arrangement pertinent.

9. L'importance des registres comptables d'une entité ou d'un arrangement pertinent dépend de la complexité et de l'importance de son activité mais doit, dans tous les cas, suffire à la préparation des états financiers.[61]

10. Dans le cas d'une société de capitaux, il incombe au pays ou au territoire dans lequel la société est enregistrée de l'obliger à tenir des registres comptables fiables. Cette responsabilité implique en particulier que le pays ou le territoire concerné dispose des pouvoirs nécessaires pour exiger la production des registres comptables. Nonobstant la responsabilité du pays ou territoire concerné à obtenir la production des registres comptables, un partenaire requérant peut, par exemple, soumettre également une demande au pays ou au territoire de gestion ou d'administration effective. S'il reçoit une demande de ce type, le pays ou territoire de gestion ou d'administration effective doit répondre directement au pays requérant.

11. Dans le cas d'une fondation, d'une Anstalt ou d'une structure analogue, il incombe au pays en vertu de la législation duquel cette entité a été créée de l'obliger à tenir des registres comptables.

[60] Aux fins du présent document, il faut entendre par « états financiers » :

- Un document décrivant les éléments d'actif et de passif d'une entité ou d'un arrangement pertinent à un moment donné,
- un ou plusieurs documents présentant les sommes perçues, les versements et les autres transactions effectués par une entité ou un arrangement pertinent,
- les notes annexes qui seraient nécessaires à une bonne compréhension des documents visés ci-dessus.

[61] Dans de nombreux cas, les entités et arrangements pertinents préparent des états financiers et, dans les cas complexes, les états financiers peuvent être un instrument important pour expliquer les transactions effectuées par une entité ou un arrangement pertinent. Si les états financiers existent et sont demandés par un autre pays, ils doivent être mis à la disposition des autorités du pays requérant dans un délai raisonnable. Voir également la section IV plus loin.

Nonobstant la responsabilité du pays ou territoire concerné, un partenaire requérant peut, par exemple, soumettre également une demande au pays de gestion effective.

12. Dans le cas des fiducies et des sociétés de personnes, l'acte constitutif de la fiducie, les statuts de la société de personnes ou la législation en vigueur doivent prévoir des obligations de tenue de registres et les pays doivent disposer des pouvoirs leur permettant d'obtenir ces renseignements. Cependant, dans certaines juridictions, il se peut que l'obligation de tenue de registres ne s'applique pas à certains types de fiducies comme les fiducies implicites (« *implied trusts* ») ou par interprétation (« *constructive trusts* ») qui ne concernent pas des activités à vocation commerciale. Les principes exposés dans ce paragraphe s'appliquent également aux successions (« *estates* ») et autres situations dans lesquelles des personnes détiennent des biens en qualité de fiduciaire.

13. Les principes applicables aux fonds et dispositifs de placement collectif obéissent en général à la forme juridique desdits fonds ou dispositifs. Ainsi, par exemple, les règles applicables aux sociétés de capitaux s'appliquent à tout fonds ou dispositif de placement collectif géré sous la forme juridique d'une société de capitaux. En outre, comme les fonds de placement collectif sont habituellement réglementés, la juridiction responsable de la réglementation exigera généralement la tenue de registres comptables.

II. Durée de conservation des registres comptables

14. Les registres comptables doivent être conservés pendant une durée minimale qui doit être égale à la période fixée dans ce domaine par le Groupe d'action financière. Cette période est actuellement de cinq ans. Une période de cinq ans représente donc un minimum, mais des périodes plus longues sont bien évidemment acceptables.

III. Garantie de tenue de registres comptables fiables

15. Les pays doivent avoir mis en place un système ou une structure qui garantit la tenue de registres comptables conformes aux normes définies aux paragraphes 7 à 9. Cet objectif peut être atteint de différentes manières. Les pays doivent examiner quel est le système le plus efficace ou le plus approprié en fonction de leurs caractéristiques spécifiques. Les paragraphes suivants visent à présenter quelques exemples d'approches possibles sans prétendre à l'exhaustivité. Il appartient à chaque pays de décider du schéma du système qu'il souhaite mettre en place et de sa composition. Il convient de noter que

certains systèmes décrits ci-dessous peuvent ne pas se suffire à eux-mêmes et qu'il faille les combiner avec d'autres modèles pour atteindre l'objectif visé.

16. *Législation en vigueur (y compris droit des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes et des fiducies) et droit commercial.* La législation en vigueur peut imposer la tenue de registres comptables fiables et prévoir des sanctions à l'encontre des contrevenants. Les sanctions peuvent prendre la forme de pénalités infligées à l'entité ou à l'arrangement pertinent ainsi qu'aux personnes responsables de sa gestion (directeurs, fiduciaires, associés, par exemple) et inclure, s'il y a lieu, la radiation de l'entité concernée du registre des sociétés de capitaux ou d'un registre analogue.

17. La législation en vigueur peut aussi imposer l'établissement d'états financiers et exiger qu'une personne, le directeur de la société, par exemple, atteste que les états financiers dressent un tableau sincère et exhaustif des activités de l'entité ou de l'arrangement pertinent. La législation peut également imposer la vérification des comptes. Il se peut aussi que les états financiers doivent être communiqués à un service public ou que la loi impose le dépôt d'une déclaration attestant que des registres comptables complets et fiables sont conservés et peuvent être contrôlés à la demande. La communication de renseignements incorrects pourrait alors donner lieu à des pénalités importantes ou à d'autres sanctions. Ces dispositifs contribuent implicitement ou explicitement à garantir l'existence de registres comptables fiables et ils accroissent l'intégrité et la crédibilité des informations.

18. *Réglementation financière, législation sur la lutte contre le blanchiment des capitaux et autres réglementations*. La réglementation financière peut imposer la tenue de registres comptables fiables à toutes les entités réglementées et le non-respect de cette obligation peut donner lieu à des pénalités importantes sous forme d'amendes, voire d'interdiction de poursuivre l'activité financière concernée. Par ailleurs, la législation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux impose aux personnes soumises à cette législation et à ses textes d'application de conserver la trace de toutes les transactions, et quiconque enfreint ces obligations encourt des peines qui peuvent aller jusqu'à des sanctions pénales.

19. La tenue de registres comptables fiables peut aussi découler des règles qui s'imposent aux administrateurs d'une société de capitaux ou d'une fiducie. Ainsi, par exemple, une personne agissant en qualité de fiduciaire, de directeur ou de chef d'entreprise peut avoir pour

obligation de tenir des registres comptables en règle et à jour pour toutes les transactions effectuées par la fiducie ou l'entreprise. Une procédure de contrôle visant à vérifier l'intégrité et la compétence des personnes désireuses d'administrer une société de capitaux ou une fiducie, combinée à une supervision régulière et appropriée de leurs activités, à l'imposition de fortes amendes en cas de violation des règles et à la possibilité d'un retrait de licence, constitue un ensemble de mesures de nature à garantir la tenue de registres comptables fiables.

20. *Législation fiscale*. La législation fiscale impose aux assujettis de tenir des registres comptables fiables. Elle prévoit toute une série de sanctions en cas de défaut de tenue de registres comptables fiables (charges d'intérêts, pénalités financières, calcul assis sur une estimation fiscale, possibilités de sanctions pénales).

21. *Mécanismes volontaires*. Parfois, les intérêts respectifs des parties concernées favorisent la tenue de registres comptables fiables. Ainsi, pour les fonds de placement collectif, les réalités commerciales peuvent être telles que, dans la pratique, ces fonds ne seront pas en mesure d'attirer et de fidéliser des investisseurs s'ils ne mettent pas en place des systèmes garantissant la tenue de comptes fiables.

IV. Accès aux registres comptables

22. Lorsque les registres comptables sont demandés par un autre partenaire, les autorités du pays requis doivent y avoir accès dans un délai raisonnable. Les autorités du pays requis doivent en particulier disposer des pouvoirs nécessaires pour obtenir les registres comptables de quiconque, dans leur juridiction, détient, contrôle ou a la possibilité d'obtenir ces renseignements. Il en résulte que le pays requis doit avoir pris des dispositions à cet effet, dispositions assorties de sanctions effectives en cas de non respect de cette obligation (par exemple, à l'encontre de quiconque, suite à une notification, refuse de communiquer ces renseignements, détruit des documents en sa possession ou s'en dessaisit). La spécificité de ces dispositions dépendra souvent de la méthode choisie pour s'assurer de la tenue de registres comptables fiables.[62]

23. Cette obligation n'implique pas nécessairement que les registres comptables soient conservés dans la juridiction. Cependant, si la conservation des registres comptables hors de la juridiction est

[62] Les principes exposés dans ce paragraphe doivent aussi s'appliquer à l'aptitude des pays à obtenir des état financiers lorsqu'ils existent.

autorisée, les pays doivent avoir mis en place un système qui permet à leurs autorités d'avoir accès à ces registres dans les délais impartis.

APPENDICE AU DOCUMENT FINAL DU GROUPE JAHGA

NOTE EXPLICATIVE : FIDUCIES (« *TRUSTS* »)

1. On trouve des définitions de la notion de « trust » dans les lois nationales sur les trusts promulguées dans les juridictions qui les reconnaissent. La Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance donne aussi une définition du *trust.*

2. La définition suivante, contenue dans la Loi sur les *trusts* promulguée en 1989 à Guernesey et reprenant la définition de la Loi sur les trusts promulguée en 1984 à Jersey, est un exemple de définition que l'on trouve dans ce type de loi :

   « Il y a *trust* dès lors qu'une personne (le « *trustee* ») détient ou est réputé détenir un bien ou est investi ou est réputé investi du pouvoir de gérer un bien qui ne constitue pas ou ne constitue plus un élément de son patrimoine

   (a) pour le bénéfice d'une autre personne (le « bénéficiaire »), qu'elle soit ou non déjà identifiée ou existante,

   (b) pour toute fin autre que le seul bénéfice du « *trustee*. »

3. La Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (1985) définit le trust comme suit (article II) :

   « Aux fins de la présente Convention, le terme « *trust* » vise les relations juridiques créées par une personne, le constituant, … lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un t*rustee* dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé. »

4. Qu'elle figure dans une loi nationale ou dans la Convention de La Haye, la définition d'un trust est généralement prise dans un sens large qui couvre toutes sortes de trusts.

5. Il est important de rappeler qu'un trust n'a pas la personnalité morale ; c'est une relation entre personnes physiques – le constituant (*settlor*), le fiduciaire (*trustee*) et le bénéficiaire (*beneficiary*).

Fiducie explicite (« *Express Trust* »)

6. Les fiducies explicites sont des fiducies créées volontairement et intentionnellement, verbalement ou par écrit :

- entre vifs par le constituant qui exécute un acte ou un instrument constitutif passé entre lui-même et des fiduciaires et en vertu duquel il transfère des biens à des fiduciaires chargés de les gérer conformément aux termes contenus dans ledit acte ou instrument ;

- entre vifs par le constituant qui transfère des biens à des fiduciaires et par les fiduciaires qui effectuent une déclaration de création de fiducie (à laquelle le constituant n'est pas partie) en vertu de laquelle ils s'engagent à gérer ces actifs conformément aux termes contenus dans l'instrument ;

- à cause de mort par la prise d'effet du testament du testateur qui impose aux exécuteurs testamentaires de transférer tout ou partie de ses biens à des fiduciaires (qui peuvent être les exécuteurs testamentaires) pour les gérer conformément à ses dernières volontés.

7. Il existe de nombreux types de fiducies explicites. Une fiducie peut réunir des éléments de différents types de fiducies.

(a) Fiducie nue/simple (« Bare/Simple Trust »)

Une fiducie nue est une fiducie qui confère à chaque bénéficiaire un droit immédiat et complet au capital et aux intérêts.

(b) Fiducie discrétionnaire (« Discretionary Trust »)

Une fiducie discrétionnaire est un type de fiducie dans lequel les intérêts des bénéficiaires ne sont pas fixés mais dépendent de l'exercice, par le fiduciaire, de certains pouvoirs discrétionnaires exercés en leur faveur. A ce titre, c'est la forme de fiducie la plus souple.

(c) Fiducie d'usufruit (« Interest in Possession Trust »)

Dans ce type de fiducie, le bénéficiaire (« life tenant ») a le droit de percevoir tous les fruits du fonds constituant la fiducie sa vie durant. En général, le fiduciaire aura aussi le pouvoir d'attribuer le capital au bénéficiaire. Souvent, la fiducie prévoit un usufruit successif au profit du bénéficiaire et de son conjoint.

Au décès du « life tenant », le solde de l'actif de la fiducie est souvent géré au sein de fiducies discrétionnaires au profit des autres bénéficiaires.

(d) Fiducie fixe (« Fixed Trust »)

Dans ce type de fiducie, les intérêts de chaque bénéficiaire sont définis. Les fiduciaires sont libres de gérer les actifs de la fiducie, mais les intérêts des bénéficiaires sont définis dans et par l'acte de fiducie. Un exemple classique de ce type de fiducie consiste à verser un revenu à la femme du constituant et à attribuer le capital aux enfants à son décès.

(e) Fiducie d'accumulation de capital (« Accumulation and Maintenance Trust »)

Ce type de fiducie est généralement créé au bénéfice des enfants ou des petits-enfants du constituant, les fiduciaires étant investis du pouvoir de verser un revenu à chaque bénéficiaire pendant sa minorité de façon à ce qu'il soit élevé au mieux et à faire fructifier le capital inutilisé. Lorsqu'il atteindra un âge déterminé, chaque bénéficiaire aura droit à une part de l'actif fiduciaire.

(f) Fiducie protectrice (« Protective Trust »)

Une fiducie protectrice est une fiducie qui prévoit que les droits d'un bénéficiaire peuvent diminuer ou s'éteindre, par exemple en cas de survenance d'événements déterminés (l'exemple classique est celui dans lequel le bénéficiaire tente d'aliéner ses droits aux revenus ou au capital).

(g) Fiducie d'actionnariat des salariés (« Employee Share/Options Trusts »)

Il s'agit de fiducies créées par des institutions au profit de leurs employés.

(h) Fiducie de fonds de pension (« Pension Fund Trust »)

Il s'agit de fiducies créées à l'effet de verser des pensions aux employés et aux personnes à leur charge.

(i) Fiducie caritative (« Charitable Trust »)

Il s'agit de fiducies créées uniquement à des fins caritatives. Ces fiducies nécessitent la désignation d'un administrateur.

(j) Fiducie finalitaire (« Purpose Trust »)

Il s'agit de fiducies qui ont une ou plusieurs finalités spécifiques. Il n'y a pas de bénéficiaire désigné ou vérifiable et un administrateur est généralement chargé d'appliquer les dispositions prévues dans l'acte constitutif de la fiducie.

(k) Fiducie commerciale (« Commercial Trust »)

Les cas les plus fréquents sont les suivants :

- fiducie d'investissement (« *unit trusts* »)
- fiducie-sûreté pour porteurs d'obligations
- fiducie de titrisation pour reconstitution de bilan
- fiducie de comptes clients pour avocats et autres prestataires de services intellectuels, indépendants des actifs propres des prestataires
- fiducie de fonds de garantie, dans l'attente de l'achèvement de travaux contractuels.

Fiducie implicite (« *Implied Trust* »)

8. Une fiducie peut aussi résulter d'une déclaration orale ou d'un comportement et le juge peut estimer qu'une fiducie a été créée dans certaines circonstances. De par leur nature même, ces fiducies échappent à toute obligation formelle. En général, l'existence de ces fiducies n'est reconnue qu'à la suite d'une action en justice.

Fiducie par déduction (« *Resulting Trust* »)

9. Les fiducies explicites et implicites supposent une intention à l'origine de leur création. Une fiducie par déduction existe dès lors qu'en l'absence d'intention, un droit de propriété légal est pourtant transféré d'une personne à une autre. Par exemple, si X transfère 100 GBP à Y alors qu'il exécute les dispositions d'une fiducie explicite portant sur 80 GBP, le solde de 20 GBP est assimilé à une fiducie par déduction qu'il s'agira de restituer à X. Dans ce cas, en l'absence d'intention, le bénéfice de la propriété demeure auprès de celui qui a effectué le transfert.

Fiducie par interprétation (« *Constructive Trust* »)

10. Les fiducies par interprétation sont celles qui naissent de circonstances dans lesquelles il serait déraisonnable ou inéquitable qu'une personne détentrice d'un bien le conserve entièrement pour son propre usage et bénéfice. Une fiducie par interprétation peut résulter de différents scénarios couvrant une

large palette de cas. Ainsi, par exemple, les fruits d'une activité criminelle peuvent être retrouvés sur un compte bancaire. La banque, alertée de l'origine criminelle des fonds, les gèrera en qualité de fiduciaire pour le compte de ceux à qui ils appartiennent réellement.

11. Les fiducies peuvent aussi être classées d'après le motif de leur création. On peut en citer plusieurs types :

- Les fiducies privées, créées au profit de personnes privées ou de groupes de personnes privées ;
- Les fiducies publiques, créées au profit du public ou d'une partie du public (fiducies charitables créées pour réduire la pauvreté, favoriser l'éducation ou promouvoir une religion, par exemple) ;
- Les fiducies finalitaires (voir plus haut).

12. Cette description succincte et limitée des fiducies montre que ce concept couvre une multitude de situations. Les fiducies ont toutes en commun le transfert de la propriété en *common law* (« legal ownership ») d'un bien et de sa gestion d'un constituant à un fiduciaire.

Note explicative : sociétés de personnes

On rencontre le concept de société de personnes dans les lois de nombreuses juridictions. Si les définitions de la société de personnes peuvent varier selon les juridictions, elles indiquent toutes qu'une société est une association de deux ou plusieurs personnes qui conviennent de se regrouper pour poursuivre ensemble un objectif commun.

Dans beaucoup de juridictions relevant du système du *common law*, un élément essentiel de la société de personnes est que « l'objectif commun » doit consister à mener des activités à but lucratif. La section 1 de la loi britannique de 1890 relative aux sociétés de personnes (UK Partnership Act) définit ce type de société comme « la relation qui existe entre des personnes menant des activités en commun dans un but lucratif. » On trouve des définitions identiques dans la législation de l'Australie, des Bermudes, du Canada et de l'Irlande ainsi que de nombreuses autres juridictions qui s'inspirent des principes juridiques du Royaume-Uni. De façon très similaire, l'U.S. Uniform Partnership Act[63] définit une société de personnes comme « une association de deux personnes ou plus en vue de mener des activités à but lucratif en tant qu'associés. »

[63] Uniform Partnership Act, Sec. 6(1) ; Revised Uniform Partnership Act, Sec. 101(4).

Dans de nombreux pays relevant du système du code civil, comme l'Allemagne et l'Espagne, des sociétés de personnes peuvent être créées pour poursuivre un objectif commun à caractère commercial ou non et cet objectif ne doit pas être nécessairement à but lucratif.

La législation de nombreuses juridictions distingue les sociétés en nom collectif (*general partnerships*) et les sociétés en commandite simple (*limited partnerships*). Les caractéristiques les plus notables des sociétés en nom collectif sont que tous les associés ont une responsabilité illimitée à l'égard des obligations financières de la société et ont le droit de participer à sa gestion. Inversement, dans une commandite simple, les commanditaires n'ont pas une responsabilité illimitée à l'égard des obligations financières de la société et ils n'ont pas statutairement le droit de gérer les affaires de la société. La responsabilité des commanditaires à l'égard des obligations de la commandite simple est limitée à leurs apports dans le capital tels qu'ils ressortent des statuts de la société et aux dispositions de la législation en vigueur. De plus, dans une commandite simple, il doit y avoir au moins un commandité qui a une responsabilité illimitée.

On trouve d'autres types de sociétés de personnes dans la législation de nombreuses juridictions comme, par exemple, les sociétés à responsabilité limitée (*limited liability partnership*). Une société à responsabilité limitée est un hybride de la société en nom collectif et de la société en commandite simple. En général, elle permet la participation de tous les associés à sa gestion, mais elle limite leur responsabilité à l'égard de ses obligations financières. En tant que telle, la société à responsabilité limitée est responsable de toutes ses dettes et obligations, mais sa responsabilité est limitée à ses fonds propres. Les associés échappent à toutes responsabilités autres que celles qui découlent de leur propres actes.

Manuel 2006 de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements – Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements

Ce Manuel vise à donner aux responsables chargés de l'échange de renseignements en matière fiscale un aperçu du fonctionnement des dispositions applicables sur ce point, ainsi qu'un certain nombre d'indications d'ordre technique et pratique, afin d'améliorer l'efficience de ces échanges. Il pourrait également servir dans le cadre de programmes de formation et donner des orientations utiles aux administrations fiscales s'agissant de la rédaction ou de la révision de leurs propres manuels.

Ce Manuel a été rédigé selon une démarche modulaire. Le premier module aborde les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements en matière fiscale, alors que les suivants traitent d'aspects particuliers de la question. Ces modules spécifiques abordent les thèmes suivants :

- L'échange de renseignements sur demande.
- L'échange spontané de renseignements.
- L'échange automatique (ou systématique) de renseignements.
- L'échange de renseignements à l'échelle d'un secteur économique.
- Les contrôles fiscaux simultanés.
- Les contrôles fiscaux à l'étranger.
- Les situations nationales en matière d'échange de renseignements.
- Les instruments et les modèles de l'échange de renseignements.

Certains modules ne sont pas nécessairement applicables à tous les pays. Par exemple, l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (« Modèle de convention ») constitue un cadre à l'intérieur duquel les parties contractantes[64] peuvent échanger des renseignements sur demande, de même que de manière spontanée ou automatique. Le Modèle d'accord de 2002 sur l'échange de renseignements en matière fiscale (« le Modèle d'accord ») est centré sur l'échange de renseignements sur demande et ne prévoit pas d'échange spontané ou automatique[65]. Ainsi, pour un pays qui échange des renseignements aux termes des instruments issus du Modèle d'accord, les modules relatifs à l'échange spontané ou automatique de renseignements ne sont pas nécessairement pertinents. La structure modulaire est conçue pour répondre à ces différences, permettant à chaque pays de choisir et de n'utiliser que les modules applicables à ses propres dispositions en matière d'échange de renseignements.

Les différents modules concernent l'échange de renseignements tel qu'il découle des instruments s'inspirant de l'article 26 du Modèle de convention ou des dispositions du Modèle d'accord. D'autres instruments ou modèles d'échanges de renseignements sont mentionnés, le cas échéant. Les références aux articles pertinents de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la Convention conjointe « Conseil de l'Europe/OCDE ») ont été intégrées dans les notes de bas de page.

Le Manuel traite de l'échange de renseignements sur la base de la version révisée de l'article 26, acceptée par le Comité des affaires fiscales en juin 2004. Lorsque le nouveau texte diffère de la version précédente de l'article 26 ou lorsque des dispositions supplémentaires pertinentes ont été ajoutées à l'article ou aux commentaires correspondants, des explications figurent dans les notes de bas de pages correspondantes. En règle générale et ainsi que le précisent expressément les remarques préliminaires aux commentaires sur l'article 26, nombre de modifications de l'article n'avaient pas pour objet de le modifier au fond mais visaient plutôt à lever les doutes quant à l'interprétation qu'il convient de lui donner.

[64] Par commodité, nous n'utiliserons ici que le terme de « parties contractantes », qui englobe les « États contractants » du Modèle de convention.

[65] Article 5, paragraphe 1 du Modèle d'accord.

1. Des circonstances nouvelles

On assiste depuis quelques décennies à une libéralisation et à une mondialisation sans précédent des économies nationales. Un nombre croissant de pays ont supprimé ou limité les contrôles applicables aux investissements étrangers, de même qu'ils ont assoupli ou éliminé le contrôle des changes. Si les administrations fiscales ne sont toujours compétentes qu'à l'intérieur des frontières nationales, les contribuables opèrent à l'échelle mondiale. Ce déséquilibre, ajouté aux différences des systèmes fiscaux, a amené l'OCDE à aborder la question des pratiques fiscales dommageables, plus particulièrement sous l'angle de l'amélioration de la transparence et de la coopération entre les autorités fiscales. Cette approche a également été adoptée par un nombre croissant de pays non membres. Les pays ont constamment cherché à améliorer et à élargir leur coopération dans le domaine de la fiscalité. Plus généralement, une coopération fiscale efficiente permet de faire en sorte que les contribuables appelés à effectuer des opérations transnationales n'aient pas davantage de possibilités de fraude et d'évasion fiscales que ceux qui n'interviennent que sur leurs propres marchés nationaux. La coopération en matière fiscale reflète également le principe fondamental selon lequel la participation à l'économie mondiale comporte aussi bien des avantages que des responsabilités. La pérennité d'une économie mondiale ouverte dépend de la coopération internationale, y compris en matière fiscale.

L'échange de renseignements constitue une partie essentielle de cette coopération internationale en matière fiscale. Il s'agit d'un moyen efficace pour les États de conserver la souveraineté sur leurs propres bases d'imposition et de garantir la bonne affectation des droits d'imposition entre les parties à des conventions fiscales. L'échange de renseignements peut reposer sur divers mécanismes. Dans le cas d'une convention fiscale générale concernant l'impôt sur le revenu, l'échange de renseignements découle souvent d'une disposition inspirée de l'article 26 du Modèle de convention. Hormis le cas des conventions fiscales concernant l'impôt sur le revenu, l'échange de renseignements s'effectue de plus en plus souvent aux termes d'accords inspirés du Modèle de 2002.

2. Objectifs de l'échange de renseignements

La demande de renseignements répond le plus souvent à l'un ou l'autre des deux objectifs suivants : premièrement, les renseignements sont échangés pour déterminer les faits qui appellent

l'application des règles d'une convention fiscale en matière de revenu. Deuxièmement, l'échange de renseignements peut avoir pour objectif d'aider l'une des parties contractantes à administrer ou à appliquer la législation fiscale nationale. Le premier cas ne concerne que l'échange de renseignements sur la base d'une convention bilatérale relative à l'impôt sur le revenu, tandis que le second peut se présenter, soit dans le contexte d'une convention bilatérale relative à l'impôt sur le revenu, soit dans celui d'un accord bilatéral ou multilatéral d'entraide ou d'échange de renseignements.

3. Fondements juridiques de l'échange de renseignements

L'échange de renseignements à des fins fiscales peut être régi par un certain nombre d'instruments juridiques internationaux différents :

- Les conventions fiscales bilatérales, généralement inspirées du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune ou du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ;

- Des instruments internationaux spécifiquement conçus à des fins d'entraide administrative en matière fiscale, tels que des accords d'échange de renseignements généralement inspirés de l'Accord de 2002 sur l'échange de renseignements en matière fiscale, de la Convention signée entre le Conseil de l'Europe et l'OCDE, de la Convention nordique pour une assistance administrative mutuelle, de l'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale élaboré par le Centre interaméricain d'administrateurs fiscaux (CIAT) ou du Modèle d'accord en matière de coopération et d'assistance mutuelle sur les questions de respect de la législation fiscale élaboré par la Fédération de Russie.

- Au sein de la Communauté européenne, la Directive du Conseil des CE concernant l'assistance mutuelle (Directive 77/799/CEE telle que modifiée), pour l'échange de renseignements à des fins de TVA, le Règlement n°1798/2003 et pour les droits d'accise, le Règlement n°2072/2004.

- Les accords internationaux d'entraide judiciaire internationale, comme la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (étendue aux affaires fiscales par le Protocole additionnel du 17 mars 1978) pour les affaires de poursuites engagées en cas d'infraction fiscale, ou la Convention interaméricaine sur l'assistance mutuelle pour la criminalité

(complétée par le Protocole facultatif du 23 mai 1992) pour les affaires de délits fiscaux.

Les procédures relatives à l'assistance fournie à un pays étranger peuvent également être définies par la législation nationale. Ainsi, certains pays autorisent la fourniture de renseignements à un autre État, à certaines conditions et sous réserve de certaines garanties (par ex., la réciprocité et la confidentialité des renseignements), même en l'absence d'accord international et uniquement en vertu des dispositions nationales applicables.

Lorsqu'il existe plusieurs instruments juridiques susceptibles de servir de fondement à un échange de renseignements, la question du chevauchement est généralement réglée par le texte même desdits instruments[66]. Dans le cas où les instruments applicables envisagent la coexistence de plusieurs dispositions en matière d'échange de renseignements et s'il n'existe pas de règles nationales contraires, les autorités compétentes sont généralement libres de choisir au cas par cas l'instrument le plus adapté. Dans ces conditions, il est peut-être souhaitable que les autorités compétentes conviennent d'une démarche commune en vue de déterminer le mécanisme qui sera utilisé.

4. Assistance en matière d'enquêtes ou de poursuites pour délit fiscal

L'article 26 du Modèle de convention et l'article 1 du Modèle d'accord autorisent l'échange de renseignements dans le cadre d'affaires faisant intervenir des délits fiscaux. Il peut également exister – selon la nature du système juridique des parties contractantes et en fonction des faits et des circonstances d'une affaire donnée – d'autres instruments juridiques[67] permettant un échange de renseignements lorsqu'une enquête comporte des aspects pénaux ; dans certaines

[66] *Voir* l'article 27 de la Convention conjointe entre le Conseil de l'Europe et l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, l'article 12 du Modèle d'accord et le paragraphe 5.2. des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention. Pour les États membres de l'UE, voir aussi l'article 11 de la Directive de 1977 des CEE « Applicabilité de dispositions plus larges en matière d'assistance**. »**

[67] Ainsi, les conventions d'entraide judiciaire ou les dispositions législatives nationales qui permettent l'échange de renseignements en matière pénale même en l'absence d'accords internationaux.

situations, les pays peuvent vouloir privilégier ces instruments[68]. Contrairement à la Convention conjointe entre le Conseil de l'Europe et OCDE, ni l'article 26 du Modèle de convention ni le Modèle d'accord[69] ne contiennent de règles limitant le champ d'application en fonction du stade d'une enquête pénale[70]. Les autorités compétentes peuvent par conséquent demander des renseignements au titre de l'article 26 ou du Modèle d'accord même si des poursuites pénales pour délit fiscal ont été engagées à l'encontre d'un contribuable pour autant, bien entendu, que les renseignements soient demandés à des fins prévues par l'article 26 ou par le Modèle d'accord (voir le paragraphe 8 ci-dessus).

Étant donné que l'expression « l'autorité compétente » désigne le plus souvent le ministère des Finances ou son représentant autorisé, l'autorité judiciaire d'un pays n'est pas habilitée à transmettre directement de demandes de renseignements à un autre pays sur la base de l'article 26 ou du Modèle d'accord.

Les responsables chargés de traiter une demande de renseignements émanant d'un autre pays doivent commencer par informer leur autorité compétente des éventuels aspects pénaux de l'enquête. Le fondement juridique de la demande de renseignements sera alors déterminé par l'autorité compétente.

Si l'autorité compétente demande des renseignements d'un type particulier ou sous une forme particulière dans le cadre de procédures pénales pour délit fiscal, la capacité de l'autorité compétente requise à accéder à la demande dépendra de la législation nationale de l'État contractant requis[71].

[68] Par exemple, lorsque la saisie de documents originaux destinés à servir de preuves est demandée et que le pays requis ne peut accéder à cette requête que si elle est effectuée aux termes d'un traité d'entraide judiciaire.

[69] L'article 26 du Modèle de convention et l'article 12 de l'Accord reconnaissent uniquement que différents instruments d'échange de renseignements peuvent coexister.

[70] La Convention conjointe du Conseil de l'Europe et de l'OCDE couvre l'échange de renseignements pour préparer des poursuites, mais l'article ne s'applique plus une fois que les poursuites pénales ont été engagées devant une instance judiciaire. Voir le Commentaire, paragraphes 9 et 56.

[71] Par exemple, c'est la législation nationale qui déterminera les types et les formes (par ex., pour une déposition de témoins) des mesures applicables en matière de collecte de renseignements. Voir également le paragraphe 33.

5. Assistance en matière de recouvrement d'impôts

L'article 26 du Modèle de convention et l'article 1 du Modèle d'accord ne prévoient pas d'assistance en matière de recouvrement d'impôts habilitant les autorités compétentes à utiliser leurs prérogatives au nom de l'autre partie contractante. Toutefois, le champ d'application du Modèle de convention et du Modèle d'accord englobe l'échange de renseignements aux fins du « recouvrement des impôts » ; par conséquent, les parties contractantes peuvent échanger des renseignements susceptibles d'aider au recouvrement de l'impôt dans leurs pays respectifs.

117. L'article 27 du Modèle de convention traite de l'assistance en matière de recouvrement des impôts. La Convention nordique et la Convention conjointe du Conseil de l'Europe et de l'OCDE contiennent également des dispositions sur cette question. Enfin, l'UE a rédigé une Directive concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales (Directive 76/308/CEE, modifiée par la Directive 2001/44/CEE).

6. Les différentes formes d'échange de renseignements

L'article 26 du Modèle de convention prévoit que l'échange de renseignements doit être large, sans limiter les formes qu'il peut prendre ou la manière dont il peut avoir lieu. Cette même disposition prévoit principalement trois modalités possibles d'échange de renseignements : l'échange sur demande, l'échange automatique et l'échange spontané. Le Modèle d'accord ne traite que de l'échange de renseignements sur demande, même si les parties contractantes peuvent convenir d'étendre leur coopération en prévoyant la possibilité d'un échange automatique ou spontané[72].

- *L'échange de renseignements sur demande***.** L'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante.

- *L'échange de renseignements automatique*. Les renseignements faisant

[72] La Convention conjointe entre l'OCDE et le Conseil de l'Europe contient des articles traitant spécifiquement de l'échange de renseignements sur demande, spontané ou automatique, ainsi que des contrôles fiscaux simultanés et des contrôles fiscaux à l'étranger. Voir les Articles 5 à 9.

l'objet d'un échange automatique sont généralement des renseignements concernant un grand nombre de cas individuels de même nature ; il s'agit le plus souvent de précisions dont dispose le pays de la source sur des catégories de revenus comme des intérêts, des dividendes, des redevances, des pensions, etc. Ces renseignements sont obtenus de manière systématique par le pays de la source (généralement du fait de la déclaration de paiements par le payeur), et ils peuvent donc être transmis aux parties contractantes à la convention. Normalement, les autorités compétentes intéressées par un échange automatique de renseignements conviendront à l'avance du type de renseignements qu'elles souhaitent échanger. En vue d'améliorer l'efficience et l'efficacité des échanges automatiques de renseignements, l'OCDE a mis au point un formulaire normalisé et un format magnétique normalisé (« Format magnétique normalisé » de l'OCDE). L'OCDE recommande l'utilisation de ce format et a élaboré un Modèle de mémorandum d'accord sur l'échange automatique de renseignements que tout pays peut utiliser**.** L'OCDE a par ailleurs mis au point un format de transmission de « nouvelle génération » pour l'échange automatique de renseignements (on parle de format de transmission normalisé) appelé à remplacer le format magnétique.

– *L'échange de renseignements spontané*. L'échange de renseignements est dit spontané lorsque l'une des parties contractantes, après avoir obtenu dans le cadre de l'administration de sa propre législation fiscale, des informations qu'elle pense pouvoir intéresser une partie contractante à des fins fiscales les lui transmet spontanément sans que cette dernière les ait demandés. L'efficacité de cette forme d'échange de renseignements dépend largement de la capacité des inspecteurs des impôts à repérer, au cours d'une enquête, les renseignements susceptibles d'intéresser une administration fiscale étrangère. L'autorité compétente de la partie contractante qui fournit spontanément des renseignements doit demander un retour d'information à l'administration fiscale destinataire, l'envoi pouvant en effet être synonyme de redressement pour la partie contractante expéditrice. Par exemple, une administration fiscale étrangère informée, à l'occasion d'un échange spontané, que des commissions ont été versées à l'un de ses résidents, peut constater qu'aucune somme n'a été effectivement versée et le signaler à la contrepartie lui ayant procuré le renseignement. La déduction des commissions sera alors refusée et le revenu imposable redressé en conséquence. Un retour d'information positif a également pour effet d'inciter les inspecteurs des impôts à continuer de fournir

spontanément des renseignements[73].

Il existe par ailleurs d'autres formes d'échange de renseignements en dehors des formes traditionnelles :

- *Les contrôles fiscaux simultanés*. Un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs pays conviennent de vérifier simultanément, chacun sur leur territoire, la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes présentant pour eux un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. Les différences internationales en matière de délais de prescription constituent une considération pratique déterminante dans la sélection des affaires. Ces contrôles s'avèrent particulièrement utiles dans le domaine des prix de transfert, ainsi que pour repérer les éventuels dispositifs de fraude fiscale dans des pays à faible imposition. L'OCDE a élaboré un modèle d'accord relatif à la conduite des contrôles fiscaux simultanés.

- *Visite de représentants habilités des autorités compétentes*. Il peut parfois s'avérer utile de se rendre dans un pays étranger pour y recueillir des renseignements relatifs à une affaire donnée. Toutefois, cette visite doit avoir été autorisée au préalable par le pays étranger concerné (et être autorisée par la législation du pays d'origine), sous peine de constituer une atteinte à la souveraineté. Ainsi, les décisions d'autoriser ou non ces visites, ainsi que de savoir si la présence de fonctionnaires des impôts étrangers doit ou non requérir l'autorisation du contribuable (ainsi que tout autre modalité de ces visites), relèvent de la seule discrétion des pays concernés. Les fonctionnaires des impôts doivent être des représentants habilités des autorités compétentes. Ces visites en pays étrangers peuvent intervenir dans différentes circonstances. Elles peuvent avoir lieu à la demande du pays à la recherche de renseignements si on estime qu'elles faciliteront la compréhension de la demande et la collecte de renseignements. Elles peuvent se faire à l'initiative de l'autorité compétente requise en vue de réduire le coût et le fardeau de la collecte de renseignements. Dans certains pays, les représentants habilités des autorités compétentes de l'autre pays peuvent participer à un contrôle fiscal, ce qui permet souvent de se faire une idée précise des relations d'affaires ou autres entre un résident et ses associés étrangers.

- *Échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur* : Un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur ne

[73] La Convention OCDE/Conseil de l'Europe énonce les cas dans lesquels les parties contractantes sont tenues de fournir des renseignements sans demande préalable. Voir l'article 7, alinéas a) à e).

concerne pas un contribuable en particulier, mais un secteur économique dans son ensemble, comme l'industrie pharmaceutique ou pétrolière. Un échange sectoriel intervient entre représentants des parties contractantes, qui se rencontrent pour discuter du fonctionnement d'un secteur économique donné, de ses mécanismes de financement, du mode de détermination des prix, des tendances identifiées en matière de fraude fiscale, etc.

7. L'autorité habilitée à échanger des renseignements

Dans la plupart des pays, les relations internationales relèvent de la compétence du ministère des Affaires étrangères. En principe, donc, les contacts officiels avec les pays étrangers doivent passer par la voie diplomatique, une solution qui peut s'avérer peu commode s'agissant des échanges de renseignements en matière fiscale. Le Modèle de convention et l'Accord de 2002 autorisent donc les parties contractantes à désigner une ou plusieurs « autorités compétentes » à traiter directement[74]. L'autorité compétente désignée par les parties contractantes est généralement un haut responsable du ministère des Finances (au Trésor ou à la Direction des impôts) ou un délégué habilité de celui-ci.

La fonction remplie par l'autorité compétente est généralement centralisée au sein du ministère des Finances. L'existence de cet organe central garantit la coopération et la cohérence nécessaires eu égard à la politique en matière d'échange de renseignements. Il arrive cependant que certaines responsabilités des autorités compétentes soient déléguées au niveau local en cas, par exemple, de recrutements transnationaux de main-d'œuvre, lorsque des contacts directs et rapides entre les autorités fiscales locales de part et d'autre de la frontière peuvent être le seul moyen d'un véritable échange de renseignements. Ceci ne signifie pas, toutefois, que l'autorité compétente n'est plus impliquée. Ainsi, en cas de délégation de fonctions, il faudra des arrangements clairs entre les autorités compétentes (par exemple, quant aux catégories de renseignements susceptibles d'être échangées, au domaine pertinent auquel cet échange peut s'appliquer, à la procédure à suivre pour tenir les autorités compétentes informées).

118. L'OCDE tient une liste complète des autorités compétentes dans les pays membres (et dans certains pays non membres).

[74] Article 3, 1) f) du Modèle de convention, article 4 1) b) de l'Accord. On retrouve la même démarche dans la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE à l'article 3 1) d).

8. Champ d'application de l'échange de renseignements

L'article 26 du Modèle de convention, comme l'article 1 du Modèle d'accord, prévoient un échange de renseignements «dans la mesure la plus large possible ». Cependant, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider une enquête ouverte. L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « pertinence vraisemblable »[75]. Le Modèle d'accord dresse explicitement la liste des informations qu'une partie requérante doit fournir pour « démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements [demandés] » (voir l'article 5). L'article 26 du Modèle de convention est moins formaliste sur ce point, mais un pays requérant doit tout de même prendre en compte les éléments d'information recensés dans l'aide-mémoire évoqué dans le module relatif aux renseignements fournis sur demande. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train d'aller « à la pêche aux renseignements ».

L'échange de renseignements porte sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. En outre, le Modèle de convention aborde également la question de l'échange de renseignements aux fins de l'application des dispositions de la Convention. Certaines conventions fiscales plus anciennes relatives à l'impôt sur le revenu limitent l'échange de renseignements à ce dernier cas de figure (c'est-à-dire aux fins de l'application de la convention). Toutefois, au sein des pays membres de l'OCDE, seule la Suisse cherche toujours à inclure, s'agissant de l'échange de renseignements, une clause aussi « restrictive » dans ses conventions fiscales bilatérales concernant l'impôt sur le revenu ; la Suisse est également disposée à assurer un échange de renseignements à des fins d'application de la législation

[75] La version précédente de l'article 26 du Modèle de convention utilisait le terme de « renseignements nécessaires ». On peut lire dans le Commentaire que le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » n'avait pas pour objet de modifier l'effet de la disposition, mais de mieux exprimer cet équilibre et d'assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord. Voir les paragraphes 4.1 et 5 du Commentaire sur l'article 26. La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « qui paraîtront pertinents ». Voir l'article 4(1).

nationale « dans les cas faisant intervenir des actes de fraude passibles d'emprisonnement en vertu de la loi des deux États contractants»[76].

On trouve aux paragraphes 7 et 8 des commentaires des exemples du champ d'application de l'article 26 du Modèle de convention. Ainsi, aux fins d'application de l'article 12 du Modèle de convention (redevances), le pays de résidence peut demander au pays de la source des renseignements concernant le montant des redevances versées à l'un de ses résidents, le pays de la source peut demander au pays où réside le bénéficiaire des redevances si la personne qui reçoit les sommes payées est un résident de ce dernier État et s'il est le bénéficiaire effectif des redevances afin de les exonérer de retenues. De plus, pour l'application des articles 7, 9, 23 A et 23 B, il pourra également être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir correctement les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État. Les renseignements nécessaires à l'application de l'article 9 incluent également les renseignements sur la propriété et le contrôle d'une entreprise étrangère afin d'établir si des entreprises sont ou non associées au sens de l'article 9.

Une demande de renseignements liée à l'administration ou à l'application des lois nationales aux termes de l'article 26 du Modèle de convention ou de l'article 1 du Modèle d'Accord peut porter sur tout ou partie des points suivants[77] :

- le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;
- le statut fiscal d'une personne morale ;
- la nature du revenu dans le pays de résidence ;
- le revenu et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;
- les registres d'une entreprise (par exemple, pour déterminer le montant de commissions versées à une entreprise d'un autre État) ;
- les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux

[76] Voir la réserve de la Suisse sur l'article 26 du Modèle de convention.

[77] Cette liste est donnée à titre d'illustration et ne prétend pas à l'exhaustivité. De plus, il convient de noter qu'une demande de renseignements est assujettie aux exigences de réciprocité développées aux paragraphes 37 à 40 ci-après.

changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;

- le nom et l'adresse de l'entité au moment de sa constitution et tous les changements ultérieurs de noms et d'adresses ;

- le nombre d'entités résidant à la même adresse que l'entité requise ;

- les noms et adresses des administrateurs, directeurs et autres employés d'une entreprise pour les années pertinentes, les preuves (contrats et relevés bancaires) de leur rémunération, les cotisations de sécurité sociale et les renseignements relatifs à leurs occupations dans toute autre entité ;

- les relevés bancaires ;

- les registres comptables et les états financiers ;

- copies des factures, contrats commerciaux, etc.;

- le prix payé pour certains biens dans le cadre d'une transaction entre entreprises indépendantes dans les deux États ;

- les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque, dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située dans une partie contractante différente, on trouve l'entreprise d'un pays tiers C (avec lequel ni A ni B n'ont d'instrument applicable à l'échange de renseignements). Les États A et B peuvent échanger des renseignements concernant des transactions avec l'entreprise dans l'État C afin de garantir la bonne imposition de leurs entreprises résidentes ;

- les prix en général nécessaires pour vérifier les prix pratiqués par leurs contribuables même s'il n'y a pas de relations d'affaires entre eux (par exemple, un pays A peut souhaiter vérifier les prix facturés par ses contribuables par référence aux informations en matière de prix de transfert pour des transactions similaires dans le pays B, même s'il n'y a pas de relation d'affaires entre respectivement les contribuables des pays A et B (voir le paragraphe 8, alinéa c) des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention).

Les dispositions relatives au champ d'application de l'échange de renseignements prévues dans le Modèle de convention et dans le Modèle d'accord autorisent également l'échange de renseignements confidentiels ne concernant pas un contribuable en

particulier, comme des statistiques, des informations sur un secteur donné, les tendances en matière de fraude fiscale et les interprétations et pratiques administratives.

9. Personnes visées

L'échange de renseignements n'est pas limité aux seules informations concernant les affaires des résidents des parties contractantes[78]. Il arrive fréquemment que l'administration fiscale de l'une des parties contractantes recherche des renseignements relatifs à des activités menées dans l'autre partie contractante par le résident d'un pays tiers pour vérifier l'assujettissement à l'impôt de ce dernier en tant que non- résident. Il existe cependant des situations dans lesquelles on peut imaginer qu'une partie contractante recherche des renseignements concernant le résident d'un pays tiers qui n'est assujetti à l'impôt dans aucune des parties contractantes, par exemple, lorsque ces informations ont trait à l'imposition d'un tiers contribuable ou résident de la partie requérante. Il va sans dire que les parties contractantes ne peuvent pas fournir de renseignements relatifs aux résidents de pays tiers si les autorités ne les possèdent pas ou si ces renseignements ne sont pas en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de leur compétence territoriale. Si ce concept de limitation de la compétence territoriale est implicite dans l'article 26, il est explicitement énoncé à l'article 2 de l'Accord.

Exemple 1: La banque A, résidente du pays A, dispose de succursales à la fois dans les pays B et C. La banque A s'occupe de négoce d'actifs financiers, et ses opérations dans les pays A, B et C sont fortement intégrées. Dans le cadre de la détermination du revenu imposable de la succursale de la banque A dans le pays B, l'autorité compétente du pays B demande des renseignements au pays C concernant les succursales de la Banque A dans ce pays.

Exemple 2 : Le fabricant de composants A, résident du pays A, vend des composants à un distributeur apparenté à la société mère et résident du pays B et à des distributeurs indépendants et résidents du pays C. Les autorités douanières du pays C consignent des renseignements sur les prix facturés par A aux distributeurs établis dans le pays C. À l'occasion d'un contrôle de l'impôt sur le revenu relatif aux prix de transfert pratiqués par le distributeur résident du

[78] Voir l'article 26, paragraphe 1 du Modèle de convention, l'article 2 du Modèle de convention et l'article 1, paragraphe 3, de la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE.

pays B, l'autorité compétente du pays B demande des renseignements au pays C concernant les prix d'importation facturés par A aux distributeurs du pays C.

Exemple 3 : Un trust a deux fiduciaires. Les fiduciaires A et B vivent dans le pays Y. Le fiduciaire C vit dans le pays Z. A et B sont impliqués dans une transaction mais ont décliné de fournir aux autorités fiscales du pays Y, des informations concernant la transaction, sur le fondement que les documents nécessaires sont détenus par C qui refuse de leur fournir des copie. L'autorité compétente du pays Y a demandé à l'autorité compétente du pays Z d'obtenir de C des copies des documents pertinents.

10. Impôts visés

L'échange de renseignements prévu aux termes du Modèle d'accord concerne l'administration et l'application des impôts visés par l'Accord[79]. Le Modèle de convention adopte une démarche différente, l'article 26 s'appliquant aussi aux impôts auxquels il n'est pas fait référence par ailleurs. L'article 26 stipule que l'échange de renseignements concerne les impôts « de toute nature ou dénomination » et qu'il n'est par ailleurs pas restreint par l'article 2 (Impôts visés)[80]. Ainsi, c'est l'article 26 qui dresse la liste des catégories d'impôts pouvant faire l'objet d'un échange de renseignements, et non l'article 2 (Impôts visés).

Exemple 1 : Un pays A et un pays B ont conclu une convention fiscale inspirée du Modèle de convention de l'OCDE, c'est-à-dire que si la convention ne vise généralement que les impôts sur le revenu et sur la fortune, l'article relatif à l'échange de renseignements ne contient aucune restriction de ce type. L'autorité compétente du pays A sollicite certaines informations relatives à des transactions concernant un résident du pays B afin de vérifier la taxe sur les ventes due par un résident du pays A. L'autorité compétente du pays B ne peut rejeter la demande au seul motif que les impôts sur les ventes ne sont pas visés par ailleurs par la convention.

[79] La Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE dresse en son article 2, paragraphe 1 la liste des impôts auxquels elle s'applique.

[80] La vaste majorité des conventions de non double imposition en vigueur en 2005 ne couvre pas les impôts de toute nature et dénomination mais sont limitées aux impôts couverts par la Convention.

Exemple 2 : Il est analogue à l'exemple n°1, sauf qu'un pays A et un pays B ont conclu un accord d'échange de renseignements en matière fiscale, sur le modèle de l'Accord de l'OCDE, qui ne vise que les impôts sur le revenu et la fortune. L'autorité compétente du pays B n'a pas à accéder à la demande étant donné que les impôts sur les ventes ne sont pas visés par l'accord.

11. Années visées

Les périodes au cours desquelles les situations fiscales peuvent faire l'objet d'un contrôle varient d'un pays à l'autre, et le début de l'année d'imposition ne coïncide pas toujours avec l'année civile**.** Lorsqu'il s'écoule une longue période entre le moment où les renseignements sont fournis et l'année à laquelle ils se rapportent, il peut se poser un problème de délai de prescription. La question de savoir si l'utilisation des informations est prescrite doit être déterminée à la lumière des règles en vigueur dans le pays où les renseignements doivent être utilisés. Dans certains cas (en France, notamment), l'envoi d'une demande de renseignements concernant un dossier faisant l'objet d'un contrôle fiscal aura pour effet de suspendre le délai de prescription. Pour les questions liées à l'échange de renseignements et aux dates d'entrée en vigueur et des dates effectives, on se reportera à l'article 15 de l'Accord et au paragraphe 10.3 du Commentaire sur l'article 26.

12 Obligation d'échanger des renseignements

Il est important de souligner que l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps présent utilisé à la première phrase de l'article 26 du Modèle de convention et dans celle de l'article 1 du Modèle d'Accord[81]. S'agissant du Modèle de convention, l'obligation d'échanger des renseignements est prévue par l'article dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne applicable n'est pas contraire à la Convention.

L'obligation d'échanger des renseignements ne concerne pas les seuls renseignements contenus dans les dossiers fiscaux détenus par une administration fiscale. Lorsque les renseignements demandés ne sont pas disponibles dans les dossiers fiscaux, la partie requise doit

[81] On retrouve la même formulation dans le texte de la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE. Voir l'article 1, paragraphe 1, l'article 4, paragraphe 1 et l'article 7, paragraphe 1.

mettre en œuvre les moyens de recherche dont elle dispose auprès du (ou des) contribuable(s) concerné(s) ou des tiers[82]. Il peut notamment s'agir d'enquêtes spéciales ou d'une vérification particulière des comptes de l'entreprise tenus par le contribuable ou par d'autres personnes. La question de savoir si les renseignements présentent ou non un intérêt pour la partie requise à ses propres fins fiscales n'est pas pertinente. Les renseignements doivent être fournis même lorsque la partie requise n'en a pas besoin pour l'administration ou l'application de ses propres lois fiscales.

Dans certains cas, les parties contractantes peuvent avoir besoin de renseignements sous une forme particulière pour satisfaire des prescriptions en vigueur en matière de preuves ou autres prescriptions légales. Lorsqu'elle y est expressément invitée et dans la mesure autorisée par le droit interne, l'autorité compétente doit s'efforcer de fournir les renseignements dans le format demandé. Il s'agit le plus souvent de dépositions de témoins et de copies certifiées conformes de documents originaux[83].

13. Les limites de l'échange de renseignements

L'obligation légale de fournir des renseignements est suspendue dans un nombre limité de situations. Ces exceptions font l'objet des paragraphes 3 à 5 de l'article 26 du Modèle de convention et de l'article 7 du Modèle d'Accord[84]. Dans les rares cas où les exceptions s'appliquent, les parties contractantes ne sont pas tenues de fournir les renseignements demandés. La décision d'accepter ou non la demande de renseignements est alors laissée à la discrétion de la partie contractante requise. Une autorité compétente peut donc décider de fournir les renseignements demandés même si elle n'est pas légalement tenue de le faire. Si une autorité compétente décide de fournir les renseignements demandés, elle continue d'agir dans le cadre de l'accord. Par exemple, lorsqu'une demande porte sur des informations susceptibles de concerner un secret commercial, une autorité

[82] Voir le paragraphe 16 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention, l'article 5, paragraphe 2 de l'Accord et l'article 5, paragraphe 2 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

[83] Voir le paragraphe 10.2 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention ; l'article 5(3) du Modèle d'accord et le Commentaire qui l'accompagne.

[84] Dans la Convention Conseil de l'Europe/OCDE, les exceptions sont énoncées à l'article 19 et à l'article 21, paragraphe 2.

compétente peut décider d'y accéder si elle estime que les lois et les pratiques de l'État requérant, ainsi que les obligations en matière de confidentialité imposées aux termes de l'article 26, paragraphe 2 du Modèle de convention (ou de l'article 8 de l'Accord), garantissent que les renseignements ne pourront pas être utilisés à des fins non autorisées que les règles relatives au secret commercial ou à la confidentialité sont censées prévenir. Si la partie requise décide de fournir les renseignements demandés, elle doit indiquer qu'un secret commercial ou autre est en jeu afin de permettre à la partie requérante de prendre, le cas échéant, toute mesure complémentaire ou spéciale en vue de garantir la plus stricte confidentialité.

Dans la fin de la présente section, nous aborderons les motifs susceptibles d'être invoqués pour rejeter une demande de renseignements. Nous traiterons par ailleurs des motifs qui ne peuvent être invoqués dans ce but.

13.1. Le secret fiscal

On entend par « secret fiscal » les dispositions de la législation nationale qui garantissent que les renseignements concernant un contribuable et ses affaires resteront confidentiels et seront protégés de toute divulgation intempestive. Il est donc fondamental pour la coopération en matière d'échange de renseignements que ces informations confidentielles continuent de bénéficier d'une protection équivalente lorsqu'elles font l'objet d'échanges avec d'autres pays. Tout renseignement fourni par une partie contractante doit donc être traité comme confidentiel[85]. Dans la mesure où la confidentialité est garantie par l'instrument régissant l'échange de renseignements et par la législation nationale applicable dans le pays recevant les informations, il n'est pas possible d'invoquer les règles nationales en matière de secret fiscal pour refuser de fournir des renseignements demandés.

13.2 Réciprocité

En matière d'échange de renseignements, le concept de réciprocité veut qu'une partie contractante, lorsqu'elle collecte des renseignements pour le compte de l'autre partie contractante, est uniquement tenue d'obtenir et de fournir les informations que la partie requérante elle-même aurait pu obtenir en vertu de ses propres lois dans

[85] Article 26, paragraphe 2 ; article 8 de l'Accord ; article 22 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

des circonstances analogues. Le Modèle de convention stipule en outre qu'une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements que la partie requérante elle-même ne pourrait pas obtenir dans le cadre de sa pratique administrative normale.

L'idée qui sous-tend le concept de réciprocité consiste à dire qu'une partie contractante ne doit pas pouvoir se prévaloir du système de renseignements de l'autre partie contractante si ce système est plus étendu que le sien[86]. La partie requise peut refuser de fournir les informations lorsque la partie requérante ne peut obtenir ou fournir de telles informations sur la base de sa législation ou lorsque ses pratiques administratives (par exemple le manque de ressources administratives suffisantes) aboutissent à un manque de réciprocité. Toutefois il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de compromettre l'échange effectif de renseignements et que cette notion doit être interprétée d'une manière large et pragmatique. Les commentaires applicables du Modèle de convention et du Modèle d'accord détaillent le principe de la réciprocité, ainsi que l'application qu'on a voulu en donner[87].

Dans la pratique, il peut s'avérer difficile pour l'autorité compétente de déterminer au cas par cas si la partie requise serait ou non en mesure d'obtenir et de fournir les renseignements demandés dans des circonstances analogues. A cet égard, le Modèle d'accord exige de la partie requérante qu'elle fournisse une déclaration précisant que la condition de réciprocité est satisfaite[88]. Dans la mesure où l'État requérant a fourni cette déclaration, la partie requise ne peut rejeter la demande que « s'il lui apparaît que les déclarations sont manifestement inexactes »[89]. Ce mécanisme a été introduit pour répondre plus facilement à la question de savoir si la condition de réciprocité a été ou

[86] Voir l'article 26, paragraphe 3, alinéas a) et b) du Modèle de convention et l'article 7, paragraphe 1 (première phrase) de l'Accord, l'article 21, paragraphe 2, alinéa a) et c) de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

[87] Voir les paragraphes 15 à 15.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention, les paragraphes 72 à 74 du commentaire sur le Modèle d'accord, les paragraphes 189, 195 et 196 du commentaire sur la Convention Conseil de l'Europe/OCDE. La version précédente de commentaires sur l'article 26 contenait une présentation moins détaillée du principe de réciprocité. Toutefois, les nouveaux paragraphes 15.1, 15.2 et 18.1, ainsi que le texte ajouté au paragraphe 26 ne visent pas à modifier l'effet de la disposition, mais doivent être interprétés comme des précisions.

[88] Voir l'article 5, paragraphe 5, alinéa f).

[89] Voir le paragraphe 76 du commentaire à l'Accord.

non remplie. En revanche, le Modèle de convention n'exige pas la fourniture d'une telle déclaration. Toutefois, si un pays dont la législation nationale prévoit qu'il ne peut prêter assistance que si la condition de réciprocité est remplie peut demander à l'autre partie contractante de faire figurer dans chaque demande d'information une déclaration analogue concernant la réciprocité. On évite ainsi le fardeau administratif qui résulterait du fait pour l'autorité compétente de la partie requise d'avoir à poser des questions supplémentaires avant de pouvoir traiter la demande.

13.3 Ordre public

Le concept d'ordre public constitue un autre motif qu'il est possible d'invoquer pour refuser de fournir des renseignements[90]. Les commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention (paragraphe 19.5[91]) et le commentaire sur l'article 7 de l'Accord (paragraphe 91) développent la signification de ce concept. On entend généralement par « ordre public » les intérêts vitaux d'un pays, par exemple, lorsque les renseignements demandés concernent un secret d'État. Une situation analogue peut également se présenter, par exemple, lorsqu'une enquête fiscale dans un autre pays a été ouverte pour raisons de persécution raciale ou politique. Cette restriction est donc rare dans la pratique.

13.4 Secrets commerciaux, industriels, professionnels et autres

L'article 26 du Modèle de convention et l'article 7 du Modèle d'accord précisent clairement que les États contractants ne sont en rien tenus de fournir des renseignements qui révèleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial[92]. Les commentaires relatifs à ces deux dispositions précisent par ailleurs que la notion de secret ne saurait être interprétée trop largement. En particulier, les informations financières, notamment les livres et registres comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret

[90] Voir l'article 26, paragraphe 3, alinéa c) du Modèle de convention, article 7, paragraphe 4 de l'Accord et article 21, paragraphe 2, alinéa d) de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

[91] La version précédente des commentaires sur l'article 26 ne développait que brièvement le sens du terme « public policy/ordre public. » Toutefois, la présentation plus longue dans la version actuelle a pour but de clarifier plutôt que de modifier la signification du terme.

[92] Pour la Convention Conseil de l'Europe/OCDE, voir l'article 21, paragraphe 2, alinéa d).

commercial, industriel ou autre. Dans les rares cas où il se pose une question de secret commercial, industriel, professionnel ou autre, la décision de fournir ou pas les renseignements demandés est laissée à la discrétion de l'État requis. Si, dans un cas particulier, une partie contractante décide de refuser de fournir certains renseignements en invoquant cette raison, elle doit retirer de la documentation pertinente les détails concernant un éventuel secret professionnel, commercial, industriel ou autre et fournir les renseignements demandés à l'autre partie contractante[93]. Le rôle de l'autorité compétente consiste à décider ou non de transmettre des renseignements sensibles, et les autorités locales qui collectent les renseignements en premier lieu doivent indiquer les éléments susceptibles d'être sensibles. Le secret fiscal ordinaire protège les secrets commerciaux, professionnels et industriels dans tous les pays. Mais en général, ni un contribuable, ni un tiers n'ont le droit de refuser de fournir ces renseignements à leur administration fiscale.

Exemple:

En réponse à une demande d'un pays B, l'autorité compétente d'un pays A ouvre une vaste enquête sur l'entreprise pharmaceutique C, résidente du pays A. En conséquence, l'autorité compétente du pays A vient à connaître d'informations commerciales extrêmement précieuses concernant la fabrication du produit lui-même. Ces renseignements vont normalement être assujettis aux restrictions décrites ci-dessus, et l'autorité compétente du pays B peut refuser de les fournir au pays A ou, du moins, retirer les éléments sensibles des renseignements fournis à A.

13.5 Secret professionnel des avocats

Une partie contractante peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre un avocat, un notaire ou autre représentant légal agréé dans l'exercice de ses fonctions et son client. Toutefois, les règles afférentes à la nature d'une communication confidentielle ne doivent pas être interprétées ou

[93] Pour plus de détails sur les secrets commerciaux, professionnels, industriels ou autres, voir les paragraphes 78 à 83 du commentaire du Modèle d'accord et les paragraphes 19 à 19.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention. La version précédente de ces commentaires ne développait pas la signification de l'expression « secret commercial, industriel, professionnel ou procédé commercial. » Toutefois, les éléments de phrase rajoutés dans la version actuelle à ce sujet visent à illustrer et à expliquer les termes, et non à en modifier le sens.

appliquées de manière excessivement large, ce qui entraverait l'efficacité de l'échange de renseignements. En particulier, le secret ne vaut pas pour les documents ou registres remis à un avocat, un notaire ou un autre représentant légal agréé dans l'exercice de ses fonctions pour essayer de les préserver d'une divulgation requise par la loi[94]. En outre, une partie requise devra vérifier et contester, le cas échéant, pour le compte de la partie requérante, la validité d'une demande de protection de communications confidentielles entre un client et un avocat si cette validité est remise en cause.

13.6 Secret bancaire

Dans la plupart des pays, les banques et autres institutions financières assimilées sont tenues de protéger la confidentialité des affaires financières de leurs clients. Cette obligation (« secret bancaire ») peut non seulement mettre des renseignements bancaires à l'abri d'une divulgation à des tiers, mais aussi viser l'accès à ces informations par les autorités gouvernementales, y compris les autorités fiscales. Les pratiques des pays membres de l'OCDE à cet égard sont résumées dans le document intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales » (OCDE, 2000) et dans une mise à jour de ce rapport publiée en 2003 (Rapport d'étape 2003).

Le Modèle de convention comme le Modèle d'accord stipulent que le secret bancaire ne peut être invoqué pour refuser de fournir des renseignements[95]. Ainsi, les autorités compétentes des

[94] Pour plus de détails sur les communications confidentielles entre les avocats et leurs clients, voir les paragraphes 19.3 et 19.4 de l'article 26 du Modèle de convention et l'article 7, paragraphe 3 de l'Accord, ainsi que le commentaire correspondant (paragraphes 84 à 90). La version précédente des commentaires sur l'article 26 n'abordait pas la question de la protection des communications confidentielles entre les avocats et leurs clients ou autres dispositions analogues. Toutefois, la version actuelle se contente d'illustrer et d'expliquer ces concepts sans modifier les règles de fond concernant les limitations de l'obligation d'échanger des renseignements.

[95] Voir l'article 5, paragraphe 4 de l'Accord et l'article 26, paragraphe 5 du Modèle de convention. Le paragraphe 5 a été ajouté à la version actuelle de l'article 26, et aucune disposition équivalente n'existait dans la version précédente. Toutefois, les commentaires sur l'article 26 explique que l'ajout du paragraphe 5 ne saurait être interprétée comme suggérant que la version précédente de l'article 26 n'autorisait pas l'échange de renseignements bancaires et continue en disant que la grande majorité des pays de l'OCDE échangeaient déjà des renseignements au tire de la version précédente de l'article 26. Voir le paragraphe 19.10 du Commentaire sur l'article 26. Il faut noter que l'Autriche, la Belgique, le Luxembourg et la Suisse ont émis une réserve au sujet du paragraphe 5.

parties contractantes doivent pouvoir accéder, directement ou indirectement, dans le cadre d'un processus judiciaire ou administratif, aux renseignements détenus par des banques ou autres institutions financières et fournir ces renseignements à l'autre partie contractante. Les commentaires applicables développent ce point plus en détail[96].

13.7 Renseignements détenus par des mandataires, des agents ou fiduciaires et renseignements se rapportant aux droits de propriété d'une personne

Une demande de renseignements ne peut être rejetée au seul motif que les informations en question sont détenues par des mandataires ou par des agents ou fiduciaires ou parce que les renseignements en cause se rapportent aux droits de propriété d'une personne[97]. Par exemple, une demande de renseignements ne peut être rejetée uniquement parce que la législation ou les pratiques nationales peuvent considérer les renseignements se rapportant aux droits de propriété d'une personne comme un secret commercial, professionnel ou industriel. Les commentaires développent ce point plus en détail[98].

Exemple : Au cours d'un contrôle, A un résident du pays Y prétend que les paiements qu'il a effectués à B un résident du pays Z, concernent des services fournis par un autre particulier dont l'identité et le lieu de résidence lui sont inconnus. L'autorité compétente du pays Y pense que C peut être un résident du pays Y et a demandé à l'autorité compétente du pays Z d'obtenir de B des renseignements concernant l'identité de C, bien que B apparaisse comme ayant agi en tant que mandataire/fiduciaire.

[96] Voir les paragraphes 19.10 à 19.15 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention et les paragraphes 46 à 48 du commentaire sur l'article 5 de l'Accord. Pour obtenir des détails sur toute règle de procédure et autre propre à un certain pays concernant l'accès aux renseignements bancaires dans les pays de l'OCDE, voir le module sur les situations nationales. Plusieurs pays ont des règles spécifiques à cet égard..

[97] Voir l'article 5, paragraphe 4 du Modèle d'accord et l'article 26, paragraphe 5 du Modèle de convention. Le paragraphe 5 a été ajouté à la version actuelle de l'article 26, alors qu'aucune disposition équivalente n'existait dans la version précédente. Pour plus de détails, voir la note de bas de page 32.

[98] Voir les paragraphes 46 et suivants du commentaire sur le Modèle d'accord et les paragraphes 19.12 à 19.15 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention.

Exemple : un contrôle par les autorités fiscales dans le pays Y, en relation avec la société A, a révélé un paiement de redevances à la société B qui est résidente dans le pays Z. Croyant que le bénéficiaire ultime des redevances est un particulier C, un résident de du pays Y, l'autorité compétente du pays Y approche l'autorité compétente du pays Z pour obtenir des renseignements concernant la société B et les paiements reçus. La société B prétend que le particulier qui contrôle la société est un ex employé de la société A et que si son identité était révélée ceci pourrait aboutir à entamer une action civile contre cette personne. Malgré les protestations de la société, l'autorité compétente n'a pas pu refuser la demande de détails concernant la propriété de la société B.

13.8 La condition de l'intérêt fiscal national

Le concept de « l'intérêt fiscal national » correspond à la situation où une partie contractante ne peut fournir de renseignements à une autre partie contractante que si ces derniers présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale. Un État ne peut invoquer la condition d'intérêt fiscal national pour refuser de fournir des renseignements, et une partie contractante doit mettre en œuvre ses mesures de collecte de renseignements ne serait-ce que pour obtenir et fournir des renseignements à l'autre partie contractante[99]. Comme l'indique le Rapport d'étape 2003, aucun pays de l'OCDE ne pose de condition relative à l'intérêt fiscal national.

[99] Article 26, paragraphe 4 du Modèle de convention ; article 5(2) de l'Accord. Le paragraphe 4 a été ajouté à la version actuelle de l'Article 26 pour traiter explicitement de l'obligation d'échanger des renseignements lorsque les renseignements demandés ne sont pas nécessaires à l'État requis à des fins fiscales nationales. Dans la version précédente, cette obligation n'était pas expressément énoncée dans l'article, mais elle était prise en compte dans les commentaires. Le paragraphe 16 du Commentaire sur l'article 26 prévoyait que cette obligation était clairement mise en évidence « par les pratiques suivies par les pays membres qui montrent que, lorsqu'ils rassemblent les renseignements demandés par un partenaire, les États contractants utilisent souvent les pouvoirs spéciaux d'examen et de recherche prévus par leur propre législation aux fins de l'application de leurs impôts nationaux même s'ils n'ont pas besoin eux-mêmes de ces renseignements pour l'application de ces impôts ». Ainsi, l'ajout du nouveau paragraphe 4 doit être considéré comme une clarification.

13.9 Conformité de la demande à l'instrument aux termes duquel elle est présentée

L'accord stipule explicitement qu'une partie contractante peut refuser de fournir des renseignements lorsque la demande soumise n'est pas conforme à l'Accord[100]. Par exemple, l'article 5(5) de l'Accord stipule que lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de l'Accord, la partie requérante doit fournir certaines informations à l'autorité compétente de la partie requise. Le fait de ne pas fournir ces renseignements autorise la partie requise à décliner la demande au motif qu'elle n'est pas « soumise en conformité avec l'Accord. » Le Modèle de convention est moins formaliste sur ce point et laisse davantage de marge de manœuvre aux autorités compétentes, mais le même principe de base s'applique. Par exemple, lorsqu'une partie requérante ne démontre pas la pertinence vraisemblable des renseignements demandés dans le cadre d'un contrôle ou d'une enquête en cours, la partie requise peut décliner la demande au motif qu'elle ne répond pas à la norme de la « pertinence vraisemblable », et qu'elle est donc hors du champ d'application de l'article 26. Bien entendu, avant de décliner une demande pour cette raison, la partie requise doit solliciter des éclaircissements sur ce point auprès de l'autre autorité compétente.

13.10 Non-discrimination

Une autorité compétente peut rejeter une demande de renseignements si les renseignements sont demandés par la partie requérante pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation qui est discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant de la partie requise. Cette règle figure à l'article 7, paragraphe 6 de l'Accord. S'agissant du Modèle de convention, ce principe découle de la première phrase de l'article 26, paragraphe 1 (« … dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. »), à lire en parallèle avec l'article 24, paragraphe 1. Cette question ne devrait se poser qu'exceptionnellement et, de ce fait, ne revêt que peu de pertinence pratique[101].

[100] Voir l'article 7, paragraphe 1

[101] Voir aussi la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE, article 21, paragraphe 2, alinéa f).

13.11 Absence d'obligation d'exécuter des mesures dérogeant à la législation et aux pratiques nationales

Le Modèle de convention stipule qu'un État contractant n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par sa législation ou par ses pratiques administratives[102]. Cette disposition découle du principe sous-jacent selon lequel une partie contractante doit être tenue d'en faire autant – mais pas moins – que si sa propre imposition était en jeu. Ainsi, lorsque les renseignements en possession de l'autorité compétente ne sont pas suffisants pour répondre à une demande, une partie contractante doit prendre toutes les mesures pertinentes de collecte de renseignements, y compris en procédant à des enquêtes ou à des examens spécifiques des comptes de la société concernée, pour autant qu'elle prendrait des mesures analogues à ses propres fins fiscales.

Le Modèle d'Accord contient une règle analogue[103] qui prévoit que, lorsque les renseignements en la possession de l'autorité compétente ne sont pas suffisants pour lui permettre de donner suite à la demande de renseignements, la partie requise prend toutes les mesures adéquates de collecte des renseignements nécessaires pour fournir à la partie requérante les renseignements demandés. Une mesure de collecte de renseignements est « adéquate » si elle est de nature à obtenir les renseignements demandés par la partie requérante. C'est la partie requise qui détermine les mesures de collecte de renseignements adaptées au cas d'espèce[104].

[102] Article 26, paragraphe 3, alinéa a) du Modèle de convention. Auparavant, l'article 26, paragraphe 2, alinéa a). A voir aussi la Convention Conseil de l'Europe/OCDE, voir l'article 21, paragraphe 2, alinéa c).

[103] Article 5, paragraphe 2.

[104] Le Modèle de convention et le Modèle d'accord utilisent des approches différentes pour parvenir à un résultat analogue. Le Modèle de convention repose sur le postulat que les deux parties contractantes ont un système fiscal et que, par conséquent, elles doivent utiliser les mêmes types de mesures de collecte de renseignements, indépendamment de la question de savoir si une question concerne leur imposition ou celle d'une partie contractante. Le Modèle d'accord, toutefois, a été élaboré dans un contexte où une partie contractante peut ne pas avoir de système d'imposition directe. Ce pays n'a pas nécessairement de mesures nationales de collecte de renseignements fiscaux et « l'approche de la réciprocité » utilisée dans le Modèle de convention ne pourrait pas être appliquée. Le Modèle d'accord par conséquent désigne simplement toutes les mesures de collecte de renseignements pertinents.

13.12 Absence d'obligation de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale

L'article 26, paragraphe 3, alinéa b) du Modèle de convention stipule qu'un État contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale. On ne trouve dans l'Accord aucune disposition analogue à l'article 26[105]. Toutefois, les deux textes prévoient que, indépendamment du droit interne ou de la pratique administrative nationale, une partie contractante ne peut rejeter une demande de renseignements sur la base du secret bancaire ou parce que les renseignements demandés ne présentent pas d'intérêt pour l'État contractant dans le cadre national[106]. En outre, une demande de renseignements ne peut être rejetée au seul motif que les renseignements demandés sont détenus par un mandataire, un agent ou un fiduciaire ou parce que ces renseignements se rapportent aux droits de propriété d'une personne[107]. Ainsi, les conséquences pratiques du Modèle de convention et de l'Accord sont essentiellement les mêmes.

14. Mesures de collecte de renseignements

Les renseignements demandés peuvent être à la disposition de l'administration fiscale de la partie requise ou nécessiter la mise en œuvre des mesures spéciales de collecte d'information. La nature exacte de la ou des mesures spéciales de collecte d'information les plus

[105] Ainsi que nous l'avons déjà indiqué dans la note de bas de page précédente, le Modèle de convention utilise « l'approche de la réciprocité » qui suppose que les deux pays ont des systèmes d'imposition directe. Cette hypothèse ne tient pas dans s'agissant du Modèle d'accord, élaboré pour permettre également la prise en compte de situations où l'une des parties n'a pas de système d'imposition directe. Dans ce cas, « l'approche de la réciprocité » ne peut pas être appliquée étant donné qu'un pays sans système d'imposition directe n'aurait pas de « pratique administrative normale [de l'administration fiscale] » et qu'aucun renseignement ne pourrait « être obtenu » à des fins fiscales nationales lorsqu'un pays n'impose aucun impôt.

[106] Voir l'article 26, les paragraphes 4 et 5 du Modèle de convention et l'article 5, paragraphes 2 et 4 de l'Accord.

[107] Voir l'article 26, paragraphe 5 du Modèle de convention et l'article 5 4) b) de l'Accord.

adaptées dépendra de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Les mesures de collecte d'informations peuvent inclure les catégories suivantes de mesures, pour autant bien entendu que ces mesures soient conformes à la législation et à la pratique administrative de la partie requise.

- Interroger une personne susceptible d'avoir connaissance de renseignements ou de détenir, de conserver ou de contrôler ces renseignements ;

- Lorsque la coopération spontanée ne peut être obtenue, assigner une personne à comparaître à une date et en un lieu donné pour l'amener à témoigner ;

- Lorsque la personne ne comparaît pas à l'heure et au lieu dits, prendre des mesures idoines pour la contraindre à comparaître.

- Exiger la communication de livres, de registres, de documents ou autres éléments matériels ;

- Interroger la personne fournissant les livres, les registres, les documents ou autres éléments matériels sur les fins auxquelles et la manière dont l'information est ou était conservée ;

- Placer sous serment la personne faisant son témoignage ou produisant des livres, des registres ou autres biens tangibles ;

- Obtenir l'accès aux locaux et les perquisitionner pour trouver et se procurer des livres et des registres ou autres éléments matériels afin de les examiner ;

- Produire des copies authentiques des livres, registres, dossiers ou autres éléments matériels ;

- Autoriser l'autorité compétente de l'État requérant à fournir des questions écrites auxquelles l'individu témoignant ou produisant des livres, des registres, des dossiers ou autres éléments matériels est invité à répondre ;

15. Droits relatifs à la procédure et garanties

Les législations nationales prévoient toute une série de droits en matière de procédure et de garanties concernant les personnes visées par des mesures de collecte de renseignements ou, plus généralement, par un échange de renseignements. Ces droits et garanties comprennent des règles en matière de notification, le droit de contester l'échange de renseignements après la notification ou celui de remettre en cause les mesures de collecte de renseignements adoptées par la partie requise.

Plusieurs pays de l'OCDE sont tenus d'avertir le contribuable faisant l'objet de l'enquête ou la personne ayant fourni les renseignements dans certains cas. Cette obligation peut signifier simplement pour la personne avertie un simple droit d'être informée de l'échange, d'être consultée, voire de contester l'échange. Certains pays lèvent les exigences en matière de notification en cas de fraude fiscale ou diffèrent la notification après l'échange. Dans certains cas, l'obligation de notification est levée si un tribunal fédéral estime que la notification menacerait sérieusement l'enquête. Les autorités compétentes doivent par conséquent indiquer dans leur demande s'il y a suspicion de fraude afin d'empêcher la notification le cas échéant. Dans les pays exigeant une notification, les contribuables ont généralement le droit d'interjeter appel de l'échange de renseignements. Les droits à notification sont inapplicables aux échanges entre États membres de l'Union européenne[108].

Étant donné les conséquences potentielles de ces droits et protections pour l'échange de renseignements, les parties contractantes doivent s'informer mutuellement des dispositions de leur législation ou de leur pratique administrative en matière de notification (et de tout autre droit et protections en matière de procédure susceptibles d'être pertinents) quand un accord d'échange de renseignements en matière fiscale ou une convention relative à l'impôt sur le revenu est conclu et, par la suite, lorsque les règles pertinentes sont modifiées[109].

[108] Pour plus de détails, voir le module sur les situations nationales.

[109] Voir également le paragraphe 14.1 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention.

16. Confidentialité des renseignements reçus

Tous les renseignements reçus quels qu'ils soient doivent rester confidentiels[110]. L'Accord stipule que tout renseignement reçu ne peut être divulgué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organismes administratifs) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés par l'Accord (y compris par les poursuites ou les décisions en matière d'appels). Ces renseignements ne peuvent être utilisés qu'à ces fins. Ils ne peuvent être divulgués à toute autre personne ou autorité sans l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de la partie requise.

S'agissant des règles en matière de divulgation, le Modèle de convention se distingue à plusieurs égards de l'Accord. Premièrement, le Modèle de convention autorise également la divulgation à des autorités de contrôle[111]. Les autorités de contrôle sont des autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'État contractant[112]. Deuxièmement, le Modèle de convention ne permet pas la divulgation à toute autre personne, entité, autorité ou instance, alors que l'Accord l'autorise moyennant l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de la partie requise. Enfin, si l'Accord comme le Modèle de convention exigent que les renseignements soient tenus confidentiels et citent ensuite les personnes auxquelles les renseignements peuvent être divulgués, le Modèle de convention contient une exigence supplémentaire en vertu de laquelle les renseignements reçus sont tenus « secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne »[113]. Toutefois, dans la mesure où

[110] Voir l'article 26, paragraphe 2 Modèle de convention, l'article 8 du Modèle d'accord, l'article 22 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

[111] Modification par rapport à la version précédente de l'article 26. Dans la version précédente de l'article 26, aucun renseignement ne pouvait être divulgué aux autorités de contrôle.

[112] Voir les paragraphes 12 et 12.1 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention.

[113] Encore une fois, il convient de garder à l'esprit que le Modèle d'accord a été élaboré pour être utilisé également dans des situations où l'une des parties n'a pas de système d'imposition directe. Lorsqu'un pays n'a pas de système fiscal, il est peu susceptible d'avoir des règles nationales en matière de secret fiscal et la référence serait alors sans aucune signification.

l'Accord comme la Convention précisent à qui les renseignements peuvent être divulgués (garantissant ainsi une norme minimale de confidentialité), il ne devrait y avoir que peu de différences pratiques entre les deux formulations.

En vertu des règles de certains pays, des règles de procédure spéciales peuvent être applicables à certains renseignements sensibles. Par exemple, s'agissant de la fourniture de renseignements bancaires, la Hongrie exige que l'autorité compétente requérante signe une déclaration s'engageant à traiter de manière confidentielle les renseignements fournis par le gouvernement hongrois.

Les règles de confidentialité s'appliquent à tous les types de renseignements, y compris à la fois les renseignements fournis dans le cadre d'une demande et les renseignements transmis en réponse à une demande. Si les dispositions en matière de confidentialité de la législation nationale d'un État contractant sont plus restrictives que celles de l'Accord ou du Modèle de convention, les dispositions de l'Accord ou du Modèle de convention seront sans conséquences. Mais si les règles nationales sont moins restrictives, par contre, les dispositions en matière de confidentialité imposeront une restriction à l'utilisation des renseignements reçus de l'étranger. Les autorités fiscales locales sont dans l'obligation de signaler à leurs autorités compétentes toute question susceptible de se poser concernant la divulgation des renseignements reçus.

Les renseignements reçus peuvent également être communiqués au contribuable, à son représentant ou à un témoin. Toutefois, si cette divulgation est autorisée, elle n'est pas obligatoire. En fait, la divulgation au contribuable ou à son représentant peut parfois poser des problèmes, ainsi lorsque les renseignements sont donnés à titre confidentiel et que le détenteur de ces informations peut avoir légitimement intérêt à ne pas les divulguer au contribuable. De même, les autorités compétentes peuvent souhaiter garder confidentielle leur correspondance relative à tout échange de renseignements. L'autorité compétente fournissant l'information doit donc indiquer les éventuelles objections à la divulgation d'une partie quelconque des renseignements fournis (y compris toute correspondance connexe) au contribuable, à son représentant ou à un témoin. Au besoin, les autorités compétentes doivent alors aborder la question en vue de trouver une solution mutuellement acceptable.

Étant donné que les renseignements peuvent être communiqués au contribuable ou à son représentant, ils peuvent également l'être à toute autorité gouvernementale ou judiciaire chargée

de décider si les renseignements doivent ou non être divulgués au contribuable[114]. Ce cas peut se présenter dans les pays où un contribuable qui s'est vu refuser l'accès à son dossier par les autorités fiscales peut demander une révision de cette décision par un organe de révision ou d'appel. Il va sans dire que cette instance doit pouvoir accéder à l'information pour se déterminer.

De nombreux pays sont dotés de législations nationales concernant la divulgation de renseignements telles que des lois sur la liberté de l'information ou autres, qui autorisent l'accès aux documents et aux registres des pouvoirs publics. Les dispositions relatives à la confidentialité incluses dans les accords d'échange de renseignements sont censées primer sur toute règle nationale autorisant une communication à des personnes non mentionnées dans la clause de confidentialité.[115]. Tout pays qui ne pourrait pas adhérer à ce principe et qui a engagé la négociation d'une convention doit porter ce point à l'attention de l'autre partie contractante. Lorsque cette question se pose à la suite d'une décision de justice ou d'une modification ultérieure de la législation, les autorités compétentes doivent informer les autres autorités compétentes le plus tôt possible. Il faut noter que les dispositions relatives à la confidentialité contenues dans les conventions en matière de d'impôt sur le revenu créent des obligations en droit international indépendamment des dispositions nationales en matière de divulgation de renseignements. Toute personne saisie d'une demande visant à communiquer des informations fournies au titre d'une convention en matière d'impôt sur le revenu ou d'un accord d'échange de renseignements fiscaux doit consulter l'autorité compétente, qui doit aussi informer l'autorité compétente ayant fourni les renseignements.

17. Utilisation des renseignements à d'autres fins

L'échange de renseignements ne saurait être utilisé à des fins autres que celles pour lesquelles les informations ont été échangées. Ainsi, les renseignements communiqués en vertu du Modèle de convention ou du Modèle d'accord ne sauraient être utilisés à des fins non fiscales. Par exemple, les renseignements fiscaux obtenus en application du Modèle de convention ou du Modèle d'accord ne doivent

[114] Voir le paragraphe 12 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention. La version précédente du Commentaire sur l'article 26 ne comportait pas une telle clarification. Toutefois, aucun changement de fond n'était recherché.

[115] Le paragraphe 12 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention clarifie expressément ce point.

pas utilisés dans le cadre de poursuites engagées pour des délits non fiscaux. Si l'information semble présenter un intérêt à une autre fin pour l'État qui la reçoit, il convient de recourir à des moyens spécifiques, par exemple, un traité d'entraide judiciaire. En cas de doute quant à la question de savoir si les renseignements fournis par une autorité compétente étrangère peuvent ou non être utilisés à des fins non fiscales couvertes par l'instrument aux termes duquel ils ont été fournies, les autorités locales devront toujours consulter l'autorité compétente.

Certains pays, toutefois, exigent des autorités fiscales qu'elles partagent leurs renseignements en matière fiscale avec les autorités de répression et les autorités judiciaires dans les affaires notamment de blanchiment d'argent, de corruption ou de financement du terrorisme. De ce fait, ces pays sont invités à inclure une clause spécifique dans leurs traités bilatéraux pour permettre la mise en commun avec ces autorités de renseignements reçus en application d'un accord d'échange de renseignements fiscaux. Les commentaires du Modèle de convention contiennent une formule susceptible d'être utilisée à cette fin[116].

18. Coût de l'échange de renseignements

La question du coût est abordée explicitement à l'article 13 du Modèle d'accord. Le commentaire correspondant (voir les paragraphes 98 et 99) expose les méthodologies et les démarches que les parties contractantes peuvent envisager afin de répartir les coûts inhérents à l'échange de renseignements. Dans la pratique, plusieurs accords d'échange de renseignements en matière fiscale font une distinction entre coûts ordinaires et coûts extraordinaires. Ils font alors supporter la responsabilité des coûts ordinaires à la partie requise, mais exigent de la partie requérante qu'elle se charge de tous les coûts extraordinaires[117]. On entend notamment par « coûts extraordinaires » les frais engagés lorsqu'une forme particulière de procédure a été mise en œuvre à la demande de la partie requérante, les coûts engagés par des tiers auprès desquels la partie requise a obtenu les renseignements (par exemple, des renseignements bancaires), les frais supplémentaires liés à la participation d'experts, d'interprètes ou de traducteurs pour

[116] Voir paragraphe 12.3. des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention. On notera également une formulation analogue à l'article 22, paragraphe 4 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

[117] On retrouve la même démarche à l'article 26 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

élucider l'affaire ou traduire les documents du dossier ou les indemnités que la partie requise a dû verser au contribuable du fait de mesures adoptées à la demande de la partie requérante. D'autres accords d'échange de renseignements en matière fiscale font une distinction entre coûts directs et indirects et obligent la partie requérante à supporter tous les coûts directs.

Le Modèle de convention ne renfermant aucune disposition relative aux coûts, toute question susceptible de se poser à cet égard doit être discutée par les autorités compétentes. Dans la pratique, lorsque les coûts s'avèrent exorbitants, les pays semblent disposés à trouver des solutions pratiques. Il est arrivé que la partie requérante propose d'assumer le coût de la traduction et de la certification de copies ou mette des moyens humains et matériels à la disposition d'une partie contractante pour réduire le fardeau de la partie requise. Dans ces conditions, il peut également être intéressant d'envisager – pour autant que la législation nationale l'autorise – la présence de fonctionnaires des impôts étrangers à l'occasion d'un « contrôle fiscal à l'étranger » afin réduire le coût imposé à la partie requise. Quoi qu'il en soit, il est important d'aborder la question rapidement afin d'en permettre le règlement en temps utile et de manière efficiente.

19. Utilisation des numéros d'identification fiscale

La plupart des pays de l'OCDE attribuent des numéros d'identification fiscale à leurs contribuables résidents, de même que certains pays attribuent aussi de tels numéros à des non-résidents dans certaines circonstances. En 1997, l'OCDE a recommandé l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international (C(97)29/FINAL). Ces numéros permettent d'identifier les contribuables et constituent l'une des clés des programmes automatisés de recoupement. Le numéro d'identification fiscale peut servir à traiter les renseignements reçus automatiquement de la part d'une partie contractante à une convention fiscale. Il est par ailleurs important de fournir un numéro d'identification fiscale lorsqu'il s'agit de présenter ou de répondre à une demande ou de fournir des renseignements spontanément car cette précaution facilite l'identification rapide du contribuable. Par conséquent, lorsqu'il est légalement possible de fournir un numéro d'identification fiscale, les fonctionnaires des impôts sur le terrain devront les fournir à leur autorité compétente lorsqu'ils font une demande ou transmettent des renseignements (si possible le numéro d'identification fiscale dans le pays d'origine et le numéro d'identification fiscale dans le pays de résidence).

Manuel 2006 de l'OCDE sur l'échange de renseignements - Module 1 sur l'échange de renseignements sur demande

1. L'échange de renseignements sur demande correspond à une situation dans laquelle une autorité compétente demande des renseignements particuliers auprès d'une autre autorité compétente. Normalement, les renseignements demandés concernent un contrôle, une enquête ou des investigations sur l'impôt dû par un contribuable au titre d'exercices précis. L'échange de renseignements sur demande peut se diviser en plusieurs phases ou étapes et cette section donne des conseils sur chacune de ces étapes :

- Étape 1 : Préparation et envoi de la demande
- Étape 2 : Réception et vérification d'une demande
- Étape 3 : Collecte des renseignements demandés
- Étape 4 : Réponse à la demande
- Étape 5 : Retour d'information

ÉTAPE 1 : PRÉPARATION ET ENVOI DE LA DEMANDE

Considérations préliminaires

2. Avant d'envoyer une demande, une partie contractante doit utiliser tous les moyens disponibles sur son territoire pour obtenir les renseignements sauf lorsque leur obtention va donner lieu à des difficultés disproportionnées. Les efforts de la partie requérante doivent aussi comprendre les tentatives visant à obtenir les renseignements auprès de l'autre partie contractante avant de formuler une demande, par exemple en recourant à l'Internet et lorsque cela est possible, en utilisant les bases de données commerciales ou en chargeant le personnel diplomatique en poste dans ce pays d'obtenir les renseignements disponibles publiquement. L'OCDE a élaboré un guide de référence sur les sources d'information à l'étranger pour aider les

autorités compétentes à identifier les types d'informations disponibles dans d'autres pays (Voir *www.oecd.org/taxation*).

Forme de la demande

3. La demande par une autorité compétente doit être formulée par écrit, mais, en cas d'urgence, une demande orale peut être acceptée, si cela est autorisé par les lois et procédures applicables, afin d'entreprendre une enquête à condition que cette demande soit suivie par une confirmation écrite. A la demande des pays membres soucieux de disposer d'une méthode rapide et sûre d'échange de renseignements par voie électronique, l'OCDE a mis au point une procédure de transmission de renseignements confidentiels utilisant des documents chiffrés en pièce jointe à des courriels.

Contenu de la demande

4. La rédaction de la demande sous une forme complète est très importante. L'autorité compétente doit se mettre à la place de la personne recevant la demande et y faire figurer des informations qu'il jugerait importantes s'il devait la recevoir. La demande doit être aussi précise que possible et contenir tous les faits pertinents de sorte que l'autorité compétente qui la reçoit soit au fait des besoins de la partie contractante requérante et puisse traiter la demande de la façon la plus efficiente possible. Une demande incomplète va se traduire par un allongement des délais de réponse puisque l'autorité compétente étrangère risque de devoir demander plus de précisions pour pouvoir répondre convenablement à la demande. En outre, on notera que certains pays ont établi des aides mémoires sur les renseignements nécessaires à la mise en œuvre de certaines procédures à incluse en vue d'obtenir des renseignements.

5. Même si chaque cas peut correspondre à une situation particulière, **l'aide mémoire suivant qui récapitule les éléments dans une demande** vise à donner des conseils sur ce qui peut figurer dans une demande. On notera que la réponse à une demande ne doit pas être retardée par des efforts pour obtenir tous les éléments figurant dans cet aide mémoire, que les abréviations ne doivent pas être utilisées et que d'autres informations pertinentes peuvent être ajoutées.

1. La référence aux bases juridiques fondant la demande ;

2. Une déclaration confirmant que l'administration fiscale concernée a épuisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les

renseignements en dehors de ceux dont la collecte donnerait lieu à des difficultés disproportionnées ;

3. Une déclaration indiquant que la demande est conforme au droit et aux pratiques administratives de votre pays, que l'administration fiscale requérante pourrait obtenir les renseignements s'ils se trouvaient dans son pays et que la demande est conforme à l'instrument juridique sur lequel elle est fondée ;

4. L'identité de la ou des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une investigation : nom, date de naissance (pour les personnes physiques), situation de famille (le cas échéant), NIF et adresse (y compris adresse de courriel ou adresses Internet, si elles sont connues) ;

5. L'identité d'éventuels contribuables étrangers ou entités étrangères concernés par le contrôle ou les investigations et, dans la mesure où elles sont connues, leurs relations avec la ou les personnes faisant l'objet du contrôle ou des investigations : nom, situation de famille (le cas échéant), NIF (s'il est connu), adresses (y compris adresses de courriel ou adresses Internet, si elles sont connues), numéro d'immatriculation dans le cas d'une personne morale (si ce numéro est connu), graphiques et diagrammes ou autres documents illustrant les relations entre les personnes concernées ;

6. Si les renseignements demandés comportent un paiement ou une transaction via un intermédiaire, il convient de mentionner le nom, les adresses et le NIF (s'ils sont connus) de l'intermédiaire, y compris, s'ils sont connus, le nom et l'adresse de la succursale bancaire ainsi que le numéro de compte bancaire lorsque des renseignements bancaires sont demandés ;

7. Des informations de référence pertinentes, notamment l'objet fiscal de la demande de renseignements, l'origine de l'enquête, les motifs de la demande et les raisons de penser que les renseignements demandés sont détenus sur le territoire de la partie requise ou sont en possession ou sous le contrôle d'une personne se trouvant dans la juridiction de la partie requise ;

8. Le stade de la procédure dans la partie requérante, les problèmes mis en évidence et les éléments permettant de savoir si l'enquête revêt un caractère civil ou administratif ou si elle peut avoir des conséquences pénales. Lorsqu'il est fait référence à des textes du droit interne, il est utile de donner quelques explications, car l'autorité étrangère compétente ne sera pas familiarisée avec les lois de votre pays ;

9. Les renseignements demandés et les raisons pour lesquelles ils sont nécessaires. Il convient aussi de préciser les éléments qui peuvent être pertinents (par exemple, des factures, des contrats) ;

10. Dans le contexte d'une convention sur l'impôt sur le revenu, il convient d'indiquer si la demande a trait à l'application d'une convention fiscale ou à l'administration ou à l'application du droit interne ;

11. Les impôts concernés, les périodes fiscales faisant l'objet du contrôle (jour, mois, année de début et de fin de période) ainsi que les périodes fiscales pour lesquelles les renseignements sont demandés (si elles sont différentes des années contrôlées, donner les raisons) ;

12. La monnaie concernée lorsque des chiffres sont mentionnés ;

13. L'urgence de la réponse. Il convient d'indiquer les raisons justifiant l'urgence et, le cas échéant, la date après laquelle les renseignements risquent de ne plus être utiles ;

14. Il convient d'indiquer si une traduction doit être fournie dans la mesure du possible (en cas d'urgence, le fait d'indiquer qu'aucune traduction n'est demandée peut accélérer l'échange) ;

15. Si des copies de documents ou de relevés bancaires sont demandées, le type éventuel d'authentification nécessaire ;

16. Si les renseignements sont susceptibles d'être utilisés dans une procédure judiciaire et si les règles de preuve applicables imposent que les renseignements se présentent sous une certaine forme, cette forme doit être indiquée à l'autre autorité compétente ;

17. Il convient d'indiquer s'il y a des raisons d'éviter de notifier la demande au contribuable faisant l'objet du contrôle, ou des investigations (par exemple, si la notification risque de porter préjudice aux investigations) ;

18. Le nom, le numéro de téléphone, le numéro de télécopie et l'adresse de courriel de l'agent des impôts qui peut être contacté en cas de besoin, si cette personne a reçu une délégation de pouvoir de l'autorité compétente ;

6. Les déclarations mentionnées aux points 2 et 3 sont obligatoires dans le cadre d'un échange de renseignements fondé sur le Modèle de convention. En cas d'échange de renseignements reposant sur l'article 26, elles sont facultatives et leur inclusion dans la demande dépend des circonstances particulières. A propos de la réciprocité, voir

aussi les commentaires de cette section sur les Aspects généraux et juridiques de l'Échange de renseignements.

Formulation

7. La demande de l'autorité compétente doit être rédigée de façon simple et claire. Elle doit être établie dans la langue de la partie requérante et accompagnée, dans la mesure du possible, d'une traduction dans la langue de la partie requise ou dans une langue tierce commune. Autre solution, lorsque cela facilite un échange effectif de renseignements, la demande peut n'être rédigée que dans la langue de la partie requise ou dans une langue tierce commune. L'éventuelle traduction doit être confiée à l'autorité compétente de la partie requérante si l'on ne dispose pas au niveau local de personnes ayant les compétences linguistiques suffisantes.

8. Lors d'une réponse à une demande d'information, des problèmes particuliers peuvent se poser pour la traduction des documents joints, comme les contrats, la correspondance commerciale, les factures, etc. Si aucune traduction n'est fournie par la partie requise, les éléments pertinents du document joint doivent, dans la mesure du possible, être identifiés par la partie requise de façon que la partie requérante ne prenne pas inutilement le temps de traduire des informations susceptibles de ne pas concerner la demande.

Procédure

9. La demande doit être transmise par le contrôleur fiscal à son autorité compétente par les voies officielles normales. L'autorité compétente va vérifier que la demande répond à toutes les exigences nécessaires pour la transmettre ensuite à son homologue dans le pays étranger.

Impact des demandes de renseignements sur le délai de prescription

10. Dans certains pays (comme la France), l'envoi d'une demande de renseignements concernant un dossier faisant l'objet d'un contrôle fiscal va interrompre le délai de prescription. Les contrôleurs fiscaux doivent se référer à leurs règles nationales sur ce point.

ÉTAPE 2 : RÉCEPTION ET VÉRIFICATION D'UNE DEMANDE

11. Une autorité compétente doit accuser réception d'une demande dans les meilleurs délais. L'autorité compétente vérifie ensuite si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que :

- la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;
- elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;
- les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;
- suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable ; enfin,
- suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande.

12. Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente examine également s'il y a des motifs de refuser la demande (voir le passage sur les « limites de l'échange de renseignements » dans la section sur les Aspects généraux et juridiques). On notera aussi que ces motifs peuvent apparaître ultérieurement dans le processus (par exemple, il est possible de s'opposer à une tentative d'obtenir des renseignements sur la base de l'assertion que les renseignements sont protégés par le secret professionnel des avocats) et devront alors être étudiés à ce moment.

13. Si l'autorité compétente conclut que la demande n'est pas valable ou qu'elle est incomplète, elle doit notifier dans les meilleurs délais à la partie requérante les éventuelles lacunes que présente la demande. Si la demande est valable et complète, l'autorité compétente destinataire doit s'efforcer de réunir elle-même les renseignements ou elle transmet la demande à des agents publics disposant des prérogatives nécessaires en matière d'investigations et de collecte de renseignements. Dans certains pays, l'autorité compétente donne

instruction à un service local des impôts de réunir les renseignements et peut aussi lui imposer un délai pour rendre compte de sa mission.

14. L'autorité compétente peut inviter un représentant de son homologue à venir expliquer la demande ou assister à l'entretien avec le contribuable, voire à être présent lors d'un contrôle fiscal. Cela peut être une solution utile pour la partie requise en vue de réduire les coûts et la mobilisation de ressources. Pour plus de précisions, on se reportera au module sur les contrôles fiscaux à l'étranger.

Demande reçue directement d'un agent local d'une administration fiscale étrangère

15. L'échange non autorisé de renseignements peut remettre en cause le succès d'investigations ou de poursuites pénales. Les agents locaux des impôts ne sont pas habilités à échanger directement des renseignements avec leurs homologues étrangers à moins d'avoir reçu une délégation de pouvoir de l'autorité compétente dont ils dépendent et une autorisation de l'autorité étrangère compétente. Il peut arriver qu'un agent des impôts reçoive une demande qui a contourné l'autorité compétente dont il dépend ou les deux autorités compétentes. En pareil cas, l'agent des impôts doit immédiatement la transmettre à l'autorité compétente dont il relève et la réponse doit passer par les autorités compétentes en suivant les voies prévues à cet effet. L'autorité compétente peut décider de rejeter la demande ou de demander à son homologue si la demande mérite d'être traitée. Si c'est le cas, l'autorité étrangère compétente établira une nouvelle demande conformément à la procédure normale, mais l'agent des impôts ne doit pas attendre pour commencer à réunir les renseignements. Voir aussi les commentaires généraux de cette section sur les Aspects généraux et juridiques de l'Échange de renseignements.

ÉTAPE 3 : COLLECTE DES RENSEIGNEMENTS

16. Il convient d'accorder un caractère tout à fait prioritaire à la collecte de renseignements pour un autre pays, parce que l'échange de renseignements est obligatoire et qu'une réponse prompte et complète est de nature à faciliter le même type de traitement en sens inverse. Si les renseignements ne sont pas disponibles, l'autre partie contractante doit en être informée dans les meilleurs délais par l'intermédiaire de l'autorité compétente.

17. Dans la plupart des pays, le principe applicable est que les renseignements soient réunis comme s'ils étaient recherchés pour les pays propres fins fiscales. Les renseignements demandés peuvent être de deux types :

- des renseignements dont dispose déjà l'administration fiscale (déclaration d'impôt, revenu déclaré, demandes de déduction, etc.) ; ou

- des renseignements pouvant être obtenus par l'autorité compétente, mais nécessitant une démarche prenant plus de temps. Par exemple, il peut être nécessaire d'avoir une entrevue avec un contribuable, de procéder à un contrôle fiscal ou d'obtenir les renseignements auprès d'un tiers, comme une banque. Des renseignements complémentaires susceptibles d'être utiles doivent aussi figurer dans la réponse, même s'ils ne sont pas spécifiquement demandés.

18. En vue de raccourcir les délais, une traduction de la réponse dans la langue de la partie requérante peut être établie si des personnes ayant les compétences linguistiques correspondantes peuvent être mobilisées au niveau local ou à celui de l'autorité compétente. Si des documents comme des contrats sont joints à la réponse et ne peuvent pas être traduits, les parties intéressantes de ces documents doivent être mises en évidence. Il convient en outre de s'efforcer de transmettre les renseignements sous une forme qui réponde aux prescriptions de la partie requérante en matière de preuves ou d'autre obligation légale si cela est demandé (et dans la mesure où le droit national de la partie requise le permet), par exemple en fournissant des copies certifiées conformes des pièces originales.

ÉTAPE 4 : RÉPONDRE A UNE DEMANDE

19. À partir des renseignements collectés, les autorités compétentes préparent la réponse à la demande de renseignements. Dans certains pays, la réponse peut aussi être préparée par un service local des impôts, l'autorité compétente se contentant de vérifier la réponse. Si le droit interne le prescrit et sous réserve qu'aucune exception ne soit prévue, l'autorité compétente va ensuite notifier le contribuable. Si aucune notification n'est requise, les renseignements sont alors transmis aux autorités étrangères compétentes en mentionnant les limites relatives à l'utilisation des renseignements. Si

les renseignements concernent des secrets commerciaux ou des affaires, l'autorité compétente est invitée à prendre contact avec l'autre autorité pour définir les modalités d'utilisation des renseignements et les mesures de protection que l'État a prévu conformément à ses dispositions internes pour protéger de tels secrets.

Aide mémoire des éléments à faire figurer dans la réponse

20. Même si chaque cas peut correspondre à une situation particulière, l'aide mémoire suivant qui récapitule les éléments devant figurer dans une demande vise à donner des conseils sur ce qui peut figurer dans une demande. On notera que la réponse à une demande ne doit pas être retardée par des efforts pour obtenir tous les éléments figurant dans cet aide mémoire et que les abréviations ne doivent pas être utilisées.

1. La référence aux bases juridiques sur lesquelles les renseignements sont fournis.

2. Une référence à la demande en réponse à laquelle les renseignements sont fournis.

3. Les renseignements demandés, y compris des exemplaires des documents (par exemple, pièces, contrats, factures) ainsi que les éventuels renseignements qui ne sont pas spécifiquement demandés, mais qui sont susceptibles d'être utiles d'après les informations fournies dans le cadre de la demande. En cas de référence à des lois nationales, il convient d'ajouter une explication, car l'autorité étrangère compétente ne sera pas familiarisée avec ces règles.

4. Le cas échéant, il convient d'expliquer pourquoi certains renseignements n'ont pas pu être fournis ou ne pouvaient pas l'être sous la forme demandée. On notera que l'incapacité de fournir les renseignements sous la forme demandée n'affecte pas l'obligation de fournir les renseignements.

5. Pour les sommes, il convient d'indiquer la monnaie et si un impôt a été retenu à la source avec, le cas échéant, le taux et le montant dudit impôt.

6. Le type d'initiatives prises pour réunir les renseignements.

7. Les périodes fiscales pour lesquelles les renseignements sont fournis.

8. L'indication de la notification au contribuable ou à des tiers de l'échange de renseignements.

9. L'indication d'éventuelles objections à la notification au contribuable de la réception des renseignements.

10. L'indication d'éventuelles objections à la divulgation de tout ou partie des renseignements fournis au contribuable (par exemple, la lettre de transmission).

11. L'indication d'une demande de retour d'information quant à l'utilité des renseignements.

12. Un rappel au fait que l'utilisation des renseignements fournis est soumise aux règles applicables en matière de confidentialité (par exemple, par l'application d'un tampon faisant référence à la règle de confidentialité applicable aux renseignements fournis).

13. Le nom, le numéro de téléphone, le numéro de télécopie et l'adresse de courriel de l'agent des impôts qui peut être contacté en cas de besoin, si cette personne a reçu une délégation de pouvoir de l'autorité compétente.

Délais normaux

21. Le temps nécessaire pour obtenir des renseignements fiscaux est variable selon que les renseignements figurent dans les dossiers fiscaux ou qu'une investigation ou des contacts avec des tiers sont nécessaires. En cas d'investigations ou de contacts avec des tiers, il faudra naturellement plus de temps pour réunir les renseignements. Toutefois, une autorité compétente doit s'efforcer de fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la date de réception d'une demande. Si une autorité compétente de la partie requise est dans l'incapacité de fournir les renseignements dans ce délai, elle doit en informer l'autre autorité compétente et expliquer les raisons pour lesquelles les renseignements n'ont pas été fournis sous 90 jours (par exemple, le fait qu'une procédure judiciaire nécessaire n'a pas été achevée). L'idée est que l'autorité compétente requérante peut s'attendre à recevoir les renseignements sous 90 jours, ou, à tout le moins, à obtenir un compte rendu sur l'avancement des démarches à l'issue de ce délai.[118]

[118] Voir aussi article 5, paragraphe 6, sous-paragraphe b) de l'Accord modèle

ÉTAPE 5 : RETOUR D'INFORMATION

22. Il importe d'assurer un retour d'information régulier, complet et en temps opportun entre autorités compétentes, car cela :

- permet des améliorations de la qualité des futurs échanges de renseignements ;
- peut inciter les agents des impôts à fournir des renseignements ; et
- peut aussi être utile aux autorités compétentes pour obtenir les ressources dont elles ont besoin, car il servira d'indicateur de l'utilité de l'échange de renseignements.

23. Dans certains appropriés cas, les autorités compétentes requérantes devraient envisager un retour d'informations aux autorités compétentes requises en ce qui concerne l'utilité des renseignements fournis. Le retour d'information aux autorités compétentes requises peut comporter des précisions, par exemple, sur les recettes fiscales supplémentaires recouvrées, les méthodes de fraude fiscale détectées ainsi qu'une évaluation globale de l'utilité des renseignements pour l'administration fiscale. Les autorités compétentes requises doivent ensuite envisager de faire suivre les éventuels retours d'information reçus au personnel de leur administration fiscale qui est responsable de l'obtention des renseignements demandés. Par exemple, lorsque le personnel des services fiscaux locaux a consacré beaucoup de temps et d'efforts pour obtenir les renseignements demandés dans de brefs délais, une autorité compétente requérante serait bien avisée de fournir un retour de l'information afin d'encourager le personnel des services locaux à faire preuve du même dévouement et de la même volonté à l'occasion d'éventuelles demandes futures.

EXEMPLE DE DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

•DE

M. [Autorité compétente du pays X]
Directeur des impôts
1234 Boulevard des impôts
Capitalville 21OO1 Pays X
téléphone/télécopie

À

M. [Autorité compétente du pays Y]
Directeur des impôts
567 Free Street
Freedom City 34002 Pays Y

Référence CA/10 01 04 U 10 janvier 2004

Contribuable soumis à l'enquête : PC Company
NIF : 89 67 89 02
56 A Rue
Bleueville 10001
Pays X

Années fiscales concernées :
01-10-00 au 30-09-01
01-10-01 au 30-09-02
01-10-02 au 30-09-03

Années visées par la demande de renseignements : mêmes années

M. [Autorité compétente du pays Y]

Réf :demande de renseignements aux termes de l'article 26 de la Convention fiscale entre le pays X et le pays Y

Cette demande de renseignements est présentée conformément à l'article 26 de la Convention fiscale entre nos deux pays. Notre demande concerne la PC Company mentionnée ci-dessus. Le service local des impôts de Bleueville contrôle actuellement ses déclarations d'impôts pour les périodes fiscales susmentionnées.

PC Company est une entreprise d'importation d'équipements de haute technologie dans le secteur de l'informatique et elle vend ces équipements à ses filiales nationales. Au cours du contrôle fiscal, il est apparu que des fonds avaient été déposés sur un compte bancaire (n°001 678 543) auprès de la State Bank, 1 Bank Street, Freedom City 34001 Pays Y. Nous pensons que ce compte est ouvert au nom de M.John Smith, NIF 57 06 2345, né le 15 06 57, adresse 1 Rue Bleue, Bleueville 10003. M. Smith détient 65 % des actions de la Société PC dont il est directeur général. Nous pensons que ces fonds déposés sur ce compte sont imposables dans le pays X et n'ont pas été déclarés.

Nous sollicitons donc les renseignements suivants pour la période contrôlée :

Des pièces bancaires, notamment des relevés de compte concernant le compte n° 001 678 543 dont il est apparu qu'il était utilisé directement ou indirectement par la Société PC ou par M. John Smith.

Si vous avez besoin de plus d'informations, veuillez contacter M Green, téléphone 1234567, télécopie 12344568. Nous vous prions d'accuser réception de la présente demande et d'indiquer quand les renseignements seront susceptibles d'être fournis.

Cette demande est présentée conformément à l'article 26 de la convention fiscale entre nos deux pays et les renseignements fournis seront uniquement utilisés conformément aux termes de cet article.

Veuillez agréer,
M. [Autorité compétente du pays X]

EXEMPLE DE RÉPONSE A UNE DEMANDE

•DE

À

M. [Autorité compétente du pays Y]
Directeur des impôts
567 Free Street
Freedom City 34002
Pays Y
Téléphone:
Télécopie :
Personne à contacter : M. Freed

M. [Autorité compétente du pays X]
Directeur des impôts
1234 Boulevard des impôts
Capitalville 21001
Pays X

6 juin 2004

M. [Autorité compétente du pays Y],

Réf : votre demande de renseignements aux termes de l'article 26 de la Convention fiscale entre le pays X et le pays Y

Votre référence CA/1001 94 U
Contribuable PC Company
NIF 89 67 89 02
56 A street
Blueville 10001

Années fiscales concernées :
01-10-00 au 30-09-01
01-10-01 au 30-09-02
01-10-02 au 30-09-03

Le 10 janvier 2004, vous avez présenté une demande de renseignements aux termes de l'article 26 de la convention fiscale conclue entre nos deux pays à

propos de comptes bancaires dont il est apparu qu'ils étaient utilisés directement ou indirectement par la PC Company ou par M. John Smith, son directeur général.

Vous trouverez ci-joints, les relevés bancaires du compte n°001 678 543). Notre fichier central des comptes bancaires nous a permis de trouver un autre compte ouvert le 05-08-1992 sous le n°001 725 613 par M. John Smith, auprès de la succursale de la City Bank établie au 56 City Street à Freedom City.

Ces renseignements sont communiqués aux termes de l'article 26 susmentionné et leur utilisation est régie en conséquence. Nous vous prions de nous donner des informations sur l'utilité des renseignements fournis.

Veuillez agréer,
M. [Autorité compétente du pays X]

Pièces jointes :
Compte bancaire n°001 678 543 auprès de la State Bank
Copies de 36 relevés de compte
Compte bancaire n°001 725 613 auprès de la City Bank
Copies of 17 relevés de compte

EXEMPLES D'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS SUR DEMANDE

Les exemples ci-après visent à illustrer des demandes typiques

Exemple 1 : Prêt de l'étranger

Le contribuable T, résident du pays A, paie des intérêts sur un prêt consenti par la société C résidente dans le pays B. T affirme ne pas être le propriétaire effectif de C. Les contrôleurs des impôts le soupçonnent d'être le bénéficiaire effectif de C et pensent que le « prêt » correspondait en fait à une tentative de rapatriement de revenus initialement non déclarés et acquis dans le pays A. (par exemple, parce que la société C ne demande aucun nantissement ni aucune sûreté pour le prêt ou parce que les conditions de crédit ne sont pas conformes à ce qui est normalement convenu entre des parties non apparentées).

L'autorité compétente peut demander :

- Les pièces comptables ou états financiers de C pour les années concernées ;
- Les contrats pertinents et les renseignements bancaires correspondants mettant en évidence les transferts, des copies des fiches de signature sur les comptes bancaires de C ;
- Tous les documents indiquant la source des fonds si les états financiers font apparaître que C ne disposait pas du capital nécessaire pour consentir le prêt ;
- Les informations sur l'identité des actionnaires et/ou des propriétaires effectifs de la société C ;
- Les documents constitutifs de la société C.

Exemple 2 : Prêt à l'étranger

Le contribuable résident T accorde un prêt à la société C, résidente dans le pays B. Le caractère inhabituel des conditions de crédit conduit à soupçonner que T est apparenté à C et que C a consenti un prêt adossé à une autre personne à des conditions normales, ce qui aboutit à transférer des bénéfices considérables à C.

L'autorité compétente peut demander :

- Les pièces comptables ou états financiers de C pour les années concernées ;
- Les contrats pertinents et les renseignements bancaires correspondants sur la réception et l'utilisation du prêt ;
- Un état des versements de dividendes ou des autres paiements aux actionnaires de C ;
- Des informations sur les actionnaires de la société C.

Exemple 3 : Refacturation de services

La société résidente A demande une déduction au titre de services facturés par la société C, résidente dans le pays étranger B. Toutefois, l'agent des impôts procédant au contrôle de la société apprend que ces services ont été fournis par le contribuable résident T. La déclaration d'impôt sur le revenu de T ne fait apparaître que des revenus de services fournis à C et le montant facturé par T à C est sensiblement inférieur au montant facturé par C à A. Le contrôleur des impôts soupçonne C de n'intervenir qu'en tant qu'agent de refacturation car le train de vie de T dépasse largement son revenu déclaré. Le contrôleur soupçonne C de ne facturer à T qu'une petite commission pour ses services de refacturation et pense que la différence entre le montant déclaré par T et celui facturé par C (diminué de sa commission) est

versée sur un compte bancaire détenu par T auprès d'une banque résidente dans le pays B. (On notera que dans une variante de ce montage, T pourrait aussi prétendre être un salarié de C et ne déclarer dès lors que son revenu salarial à titre de revenu imposable).

L'autorité compétente peut demander :

- Les noms et adresses des personnes employées par C ;
- Les factures de T à C et les éventuels paiements effectués au profit de T ;
- Toutes les sommes dues par C concernant T pour les années sous revue ;
- Les pièces comptables et états financiers de C (en particulier les éventuels enregistrements comptables faisant apparaître des transferts par C au profit de T).

Exemple 4 : Opération d'importation et d'exportation faisant appel à des sociétés écrans

La société résidente T achète auprès de la société C résidente dans le pays B, des composants électroniques destinés à ses opérations de fabrication. Un contrôleur des impôts contrôlant la société T forme des soupçons parce que le prix facturé par C à T dépasse largement les prix comparables du secteur. Le contrôleur soupçonne le montant facturé d'être sensiblement supérieur au montant que C paie au producteur des composants. Le contrôleur des impôts pense en outre que la société C intervient en réalité en tant qu'agent et que ses bénéfices comptables vraisemblables sont versés à un tiers liés à la société T.

L'autorité compétente peut demander :

- Des informations sur les importations/exportations directes ou les importations/exportations via C (factures des transitaires, documents douaniers) ;
- Des informations sur la taille et l'exploitation des installations et des entrepôts de C (par exemple, une copie du bail faisant apparaître la taille des installations et les éventuels loyers dus) ;
- Des informations sur le nombre de salariés de C ;
- Des informations sur les personnes agissant pour C, leur rémunération, leur traitement effectif et les paiements de sécurité sociale ;
- Les pièces comptables ou états financiers de C ;
- Si C affirme être un agent indépendant : des informations sur les personnes intervenant comme agents, leurs noms et adresses, leur rémunération, des pièces justificatives de leur traitement effectif et des paiements de sécurité sociale effectués.

Sur la base des renseignements fournis par les autorités compétentes du pays C, le contrôleur des impôts est à même d'établir que la société C a déposé la différence entre le prix d'achat et le prix de vente (diminuée d'une petite commission) sur un compte que A, l'unique actionnaire de T, détient auprès d'une banque résidente dans le pays B. A n'avait pas fait état de ces paiements dans sa déclaration d'impôt sur le revenu.

Projet de L'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables
Note d'application consolidée
Indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels

Cette section du Manuel contient une note d'application sur la transparence et l'échange de renseignements. Ces notes sont extraites d'une note d'application consolidée qui a été développée dans le but de donner la marche à suivre pour évaluer des régimes préférentiels dans les pays membres de l'OCDE d'un plan général.

L'aide fournie dans les notes d'application est prévue afin d'aider des pays à évaluer si un régime particulier contient des éléments dommageables.

Le contenu sur l'échange d'informations est basé sur la même norme que celui utilisé par le Forum mondial dans le cadre de son travail. En ce qui concerne la transparence, quelques éléments décrits dans le chapitre seront familiers tandis que d'autres éléments ont été développés à des fins différentes et peuvent ne pas avoir la même pertinence avec le travail du Forum mondial. De façon générale, il faut retenir que le chapitre a été écrit dans le but de déterminer si un régime particulier d'impôts contient des éléments dommageables et non si une juridiction pouvait coopérer complètement aux questions fiscales internationales.

Le texte complet des notes d'application peut être trouvé à : *http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf*

TRANSPARENCE ET ÉCHANGES DE RENSEIGNEMENTS

A. Introduction

Ce chapitre examine les critères de transparence et d'échanges effectifs de renseignements. Il met l'accent sur les pratiques particulières en matière de transparence et d'échanges de renseignements dans le cadre du rapport de 1998. [Ancien paragraphe 18] Les concepts de transparence et d'échanges effectifs de renseignements sont étroitement liés, car l'absence de transparence peut entraver l'échange effectif de renseignements. Ce chapitre envisage les deux facteurs et examine en particulier l'importance des points suivants :

- l'existence d'informations pertinentes et fiables ;
- la capacité juridique dont dispose un État pour obtenir des informations afin de les transmettre à l'État qui les demande ;
- les mécanismes juridiques permettant les échanges de renseignements ;
- des dispositifs de sauvegarde suffisants pour préserver la confidentialité des renseignements échangés ; et
- des dispositions administratives afin de faire en sorte que les échanges de renseignements fonctionnent effectivement.

[Ancien paragraphe 17]. Les parties B et C de ce chapitre fournissent des indications sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements. La partie D donne des exemples des types de renseignements que les pays devraient être en mesure d'obtenir et de fournir en ce qui concerne les types particuliers de régimes préférentiels identifiés dans le rapport 2000.

[Ancien paragraphe 15]. Les juridictions qui ont pris l'engagement de coopérer avec l'OCDE ont apporté une contribution importante dans ce domaine en participant au Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements (« le Groupe de travail »). Le Groupe de travail a été constitué pour élaborer un modèle d'instrument juridique pouvant être utilisé pour mettre en place un échange effectif de renseignements. Son travail a servi de référence pour l'élaboration de ce chapitre et l'instrument est joint en annexe au présent document.

[Ancien paragraphe 16]. Il ne faudrait pas considérer que les pratiques en matière de transparence et d'échange de renseignements décrites dans ce chapitre remettent en cause le rôle légitime que joue le secret bancaire dans la protection de la confidentialité des affaires financières du client d'une banque. Voir, d'une manière générale, le Rapport publié en 2000 par l'OCDE et intitulé « *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* ». La divulgation non autorisée d'informations bancaires pourrait compromettre les intérêts financiers des clients d'une banque ou représenter une menace pour ces clients. Par conséquent, comme il en sera question plus loin dans ce chapitre, l'accès aux renseignements bancaires ne doit être autorisé qu'en cas d'enquête fiscale civile ou pénale légitime et des règles de confidentialité strictes doivent empêcher que les informations fournies ne soient divulguées de façon inappropriée.

B. Transparence

L'absence de transparence peut être constatée de deux manières : 1) à travers la façon dont un régime est conçu et administré : l'application favorable des lois et réglementations, la possibilité de négocier les dispositions fiscales et l'absence de large diffusion d'informations sur les pratiques administratives, notamment ; et 2) par l'existence de dispositions, comme des lois sur le secret professionnel ou des obligations inappropriées en matière de renseignements, notamment sur la propriété, entravant (ou susceptibles d'entraver) l'échange effectif de renseignements. Le premier point, y compris les éléments d'échanges de renseignements, est également abordé en détail dans les chapitres sur les décisions anticipées et les prix de transfert.

L'échange de renseignements ne peut être effectif que s'il est associé à un cadre réglementaire destiné à garantir (1) que des renseignements pertinents et fiables existent et (2) que l'État requis puisse obtenir les informations aux fins de l'échange de renseignements.

i) Existence de renseignements pertinents et fiables

Si la loi locale n'exige pas la conservation, pour des raisons fiscales, commerciales ou réglementaires, des renseignements nécessaires pour répondre à une demande ou si elle ne l'exige pas sur une période raisonnable, ces renseignements peuvent ne pas être disponibles aux fins de l'échange au moment où la demande est formulée.

a) Livres et documents comptables

Les entreprises et les autres personnes sont en général tenues de conserver des livres et documents comptables pour des raisons fiscales, commerciales, réglementaires ou autres. Néanmoins, la valeur de ces livres et documents dépendra de leur fiabilité. Les informations qu'ils contiennent seront d'autant plus fiables qu'elles auront fait l'objet d'une vérification externe. Si les entreprises ont l'obligation, par exemple, de conserver des livres et documents, mais pas de remplir une déclaration d'impôt sur cette base, de déposer des états financiers auprès d'une instance réglementaire ou de faire procéder chaque année à une vérification externe de leurs comptes, elles peuvent ne pas se sentir tenues de conserver des documents précis conformes aux pratiques comptables généralement admises à l'échelle internationale. Les renseignements peuvent donc ne pas être fiables aux fins de l'application des lois fiscales du pays qui demande les renseignements.

Dans le cadre de l'analyse des obligations en matière de conservation des documents, il serait également souhaitable d'évaluer les règles relatives aux périodes minimales de conservation. Dans de nombreux secteurs d'activité, comme celui de la banque, les autorités de tutelle ont établi des obligations de conservation minimale des documents à des fins réglementaires. Par exemple, le Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (le « GAFI ») a traité de cette

question dans la Recommandation 12 de ses Quarante Recommandations, qui fixe une période minimale de conservation de cinq ans pour les institutions financières. De même, pour pouvoir justifier les informations figurant dans leur déclaration d'impôt, les contribuables doivent, d'une manière générale, conserver les renseignements pertinents jusqu'à expiration du délai de prescription applicable à l'exercice en question.

b) L'identité du bénéficiaire en titre, du bénéficiaire effectif et des autres personnes

119. Un échange effectif de renseignements implique l'existence de renseignements sur la propriété des sociétés anonymes, sociétés de personnes, fiducies, fondations et autres personnes. Si ces informations ne sont pas conservées à des fins fiscales, réglementaires, commerciales ou autres, elles peuvent ne pas être disponibles lors de la réception de la demande de renseignements. Les renseignements devraient correspondre au type d'informations que les autres pays peuvent légitimement s'attendre à recevoir en réponse à une demande de renseignements. Des informations devraient être disponibles sur toutes les personnes relevant de la compétence d'un pays donné. Les pays devraient veiller à ce que ces renseignements soient conservés ou puissent être obtenus par les autorités et à ce qu'ils puissent être échangés sur demande[119].

En ce qui concerne les sociétés anonymes et sociétés de personnes, les pays devraient s'assurer de l'existence de renseignements concernant les propriétaires en titre, qui sont aussi bien souvent les bénéficiaires effectifs. Les participations, en tant que propriétaire en titre, dans une société de personnes incluent toutes les formes de participations : régime de la société en nom collectif ou de la société en commandite, ou participation au capital ou aux bénéfices.

Toutefois, la mise à disposition de renseignements sur la propriété ne devrait pas se limiter à la propriété en titre. Dans certains cas, la propriété en titre peut faire l'objet d'un mandat ou d'un dispositif similaire. Lorsque le propriétaire en titre agit pour le compte

119. Ce chapitre ne traite pas des mécanismes qui peuvent être utilisés pour obtenir des informations sur la propriété. Le rapport de l'OCDE intitulé « Au-delà des apparences : utilisation des entités juridiques à des fins illicites » (OCDE, 2001) propose un « menu » des différentes options possibles pour l'obtention et la mise en commun de renseignements concernant le bénéficiaire effectif et le contrôle des sociétés.

d'une autre personne en qualité de mandataire ou dans le cadre d'un dispositif similaire, c'est cette autre personne, et non le propriétaire en titre, qui sera bien souvent le bénéficiaire effectif. Comme exemple de mandataire, on peut citer l'actionnaire mandataire, propriétaire en titre des actions, mais agissant pour le compte de son mandant. Dans de tels cas, ainsi que dans d'autres, où le propriétaire en titre n'est pas (ou n'est que partiellement) le propriétaire économique, des renseignements devraient pouvoir être obtenus par les autorités sur le (les) propriétaire(s) économique(s) en plus des renseignements concernant le (les) propriétaire(s) en titre. Ainsi, un État partie à une convention est en mesure d'appliquer sa réglementation sur le bénéficiaire effectif quelle que soit l'interprétation juridique ou économique précise de la définition du bénéficiaire effectif.

S'agissant des fiducies et des fondations, des informations devraient être disponibles sur l'identité des constituants, fondateurs, fiduciaires, membres du conseil de la fondation, bénéficiaires et toute autre personne qui est à même de donner des instructions pour l'administration des biens ou des revenus de la fiducie ou de la fondation. L'expression « conseil de la fondation » doit être interprétée de façon très large : elle désigne toute personne ou groupe de personnes gérant la fondation ou ayant autorité pour agir en son nom. Il conviendrait en outre que des informations soient disponibles sur des personnes qui se trouvent dans une situation similaire à celle d'une fiducie ou d'une fondation. Néanmoins, il est entendu que lorsqu'une fiducie, une fondation ou une autre structure similaire œuvre pour une cause et n'a pas pour bénéficiaires un groupe identifié de personnes, les renseignements relatifs aux bénéficiaires peuvent être limités. Cependant, même lorsqu'il existe de tels objectifs, des informations concernant l'identité des personnes qui décident de l'utilisation des actifs ou de la distribution des revenus doivent être conservées ou pouvoir être obtenues. En outre, des informations concernant les personnes qui bénéficient de ces utilisations et distributions doivent être conservées ou pouvoir être obtenues à des fins d'échange de renseignements.

La plupart des structures organisationnelles pourront être classées dans les catégories suivantes : société anonyme, société de personnes, fiducie, fondation ou personne similaire à une fiducie ou une fondation. Malgré tout, on se trouvera dans certains cas en présence d'entités ou de structures pour lesquelles une demande de renseignements sur la propriété pourra être légitimement formulée,

mais qui n'entreront dans aucune de ces catégories. À titre d'exemple, un organisme de placement peut être de nature purement contractuelle. Dans ce cas, il conviendrait de conserver des renseignements sur toute personne ayant un droit de participation aux revenus ou gains de la structure ou au produit de toute vente ou liquidation.

Veiller à ce que des renseignements actualisés sur la propriété soient disponibles à des fins d'échange de renseignements pourrait se révéler difficile pour les sociétés cotées et les fonds de placement collectif, dont les actionnaires changent fréquemment. Par conséquent, le présent chapitre autorise, dans de tels cas, l'application d'une norme plus libérale. Cette norme est exposée en détail dans le modèle d'instrument élaboré par le Groupe de travail (voir l'Annexe) et s'applique également aux fins du présent chapitre.

c) Information sur les régimes préférentiels et application de ces régimes aux contribuables

Dans certains pays, l'application d'un régime spécifique nécessite une autorisation, une licence, une décision anticipée ou un acte administratif similaire. Si les indications données dans le chapitre V sur les décisions anticipées ne s'appliquent pas à ce type de régime et si l'administration dispose de pouvoirs discrétionnaires pour appliquer ce régime spécifique, les décisions, conditions supplémentaires et renseignements *ad hoc* devraient être conservés. Les renseignements *ad hoc* comprennent les informations fournies par le contribuable pour bénéficier du régime en question.

De plus, les renseignements concernant l'application d'un régime préférentiel à un contribuable donné devraient être conservés. Ces renseignements devraient comporter des informations sur les revenus ainsi que sur toute déduction, dotation aux provisions, amortissement, etc., qui diminue les bénéfices imposables. En outre, il convient de conserver des renseignements sur le taux d'imposition des bénéfices imposables, et notamment sur toute réduction apportée au taux normal d'imposition. Des informations concernant les dividendes distribués et les intérêts versés au titre de prêts des actionnaires devraient également exister. Les renseignements concernant le nombre de collaborateurs de l'entité, ainsi que les compétences et le contrat de travail de ces derniers devraient être conservés. S'agissant des documents ayant trait aux prix de transfert, il convient de tenir compte des indications figurant dans la note d'application sur les prix de transfert.

Les pays devraient utiliser les indications figurant dans l'encadré ci-dessous afin de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle manque de transparence au motif qu'aucune information pertinente n'est conservée ou disponible à ce sujet.

Les éléments suivants sont susceptibles de résulter en un manque de transparence :

1. Les autorités du pays, de même que les personnes concernées ou des tiers relevant de cette juridiction, ne conservent ou ne peuvent obtenir de renseignements concernant :

- la propriété (du bénéficiaire en titre comme du bénéficiaire effectif) des sociétés anonymes, sociétés de personnes, et autres personnes ;
- les livres et documents comptables des sociétés anonymes, sociétés de personnes et autres personnes ;
- les fiducies et fondations (par exemple : type, identité des constituants, fiduciaires, membres du conseil d'administration des fondations et bénéficiaires) ;
- les mouvements d'actifs ;
- l'identité des gérants des fonds de placement collectifs ;
- la propriété des comptes bancaires et les renseignements sur les transactions ;
- les réserves, les primes d'assurance versées et les gains réalisés sur les contrats d'assurance-vie dans le cas des compagnies d'assurance et de réassurance ;
- les détails des transactions réalisées avec des parties liées.

2. Un pays ne définit aucune obligation quant au dépôt des déclarations d'impôt ou des états financiers auprès d'une instance réglementaire ou aux vérifications extérieures des comptes, ni aucune autre obligation susceptible de garantir la fiabilité des livres et documents comptables.

3. Les obligations fiscales, commerciales ou réglementaires ne garantissent pas que les livres et documents comptables sont conservés sur une durée raisonnable. Une durée de conservation des documents d'au moins cinq ans serait considérée comme raisonnable.

4. L'administration d'un pays détient des pouvoirs discrétionnaires pour accorder un régime préférentiel, mais les décisions, conditions supplémentaires et renseignements ad hoc ne sont conservés ni par les autorités, ni par des personnes relevant de cette juridiction.

5. Une personne se voit accorder un régime préférentiel par un pays, mais les renseignements décrits aux paragraphes 29 et 30 ne sont conservés ni par les autorités de ce pays, ni par des personnes relevant de sa compétence.

ii) Accès à l'information

Lorsque les renseignements pertinents sont conservés, les autorités fiscales ou toute autre autorité compétente devrait avoir le droit d'obtenir ces renseignements. Par conséquent, les autorités fiscales ou toute autre autorité compétente devrait disposer de pouvoirs adéquats de collecte de renseignements pour pouvoir obtenir des renseignements à des fins d'échange. Ces pouvoirs de collecte de renseignements sont, néanmoins, limités par des contraintes juridictionnelles. Par conséquent, un État requis n'a pas obligation de fournir des renseignements qui ne sont ni détenus par ses autorités, ni en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale.

Dans le cadre d'une demande de renseignements ayant trait à une affaire fiscale pénale, ces renseignements devraient pouvoir être obtenus, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de l'État requis s'il s'était produit dans ledit État.

Dans le cadre d'une affaire fiscale civile ou pénale, l'État requis devrait pouvoir obtenir les renseignements qu'il en ait ou non besoin à ses propres fins fiscales. Si l'on exigeait un intérêt fiscal

national, cela pourrait rendre inefficace tout échange de renseignements, en particulier lorsque l'État requis ne perçoit pas d'impôt sur le revenu. Par exemple, un régime préférentiel peut prévoir une exonération des bénéfices. Le pays proposant l'exonération peut décider qu'il n'a pas besoin, à ses propres fins, d'obtenir des renseignements sur une personne bénéficiant de ce régime. Une décision similaire peut être prise par un pays ne percevant pas d'impôt sur les bénéfices des entreprises. Néanmoins, ces renseignements pourraient rester pertinents pour un autre pays (par exemple : le pays de résidence de la société mère).

Les pays devraient utiliser les indications figurant dans l'encadré ci-dessous afin de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle manque de transparence au motif que les renseignements ne sont pas accessibles.

Les éléments suivants sont susceptibles de résulter en une absence de transparence :

- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir, en réponse à une demande spécifique, de renseignements en matière fiscale pénale à moins que l'acte faisant l'objet de l'enquête ne constitue une infraction pénale selon le droit du pays requis s'il s'y est produit.
- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir de renseignements en réponse à une demande spécifique, à moins qu'il n'ait lui aussi besoin de ces informations à ses propres fins fiscales.
- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir les renseignements décrits dans l'encadré faisant suite au paragraphe 31 en réponse à une demande spécifique.

C. Échange de renseignements

L'échange de renseignements suppose l'existence de dispositifs juridiques régissant la communication de renseignements à un autre État à des fins d'administration fiscale. Ces dispositifs juridiques doivent s'accompagner de mesures convenables de protection de la confidentialité des renseignements échangés. Enfin, des mesures administratives doivent être prises pour garantir le bon fonctionnement de l'échange de renseignements.

i) Dispositifs juridiques régissant l'échange de renseignements

L'échange de renseignements intervient généralement aux termes d'un traité bilatéral ou multilatéral ou d'un accord autorisant explicitement l'échange de renseignements en matière fiscale. Le modèle d'instrument élaboré par le Groupe de travail (voir Annexe A) définit un cadre juridique convenant à l'échange de renseignements. Des pays peuvent choisir les instruments qu'ils estiment les plus appropriés pour permettre des échanges de renseignements. L'important n'est pas l'utilisation d'un instrument spécifique mais l'existence d'un mécanisme effectif d'échange de renseignements.

Pour permettre un échange d'information effectif en ce qui concerne les régimes préférentiels répondant au critère de taux d'imposition effectif faible ou nul, le champ d'application de l'accord doit être large, de sorte à ne pas constituer en soi un obstacle à l'échange. Par exemple, un accord limité aux affaires fiscales pénales donnerait lieu à des échanges très limités. Dans certains cas il est difficile, sans les renseignements d'une juridiction étrangère, de déterminer si les actes répréhensibles commis par le contribuable constituent des délits ou des infractions.

ii) Types d'échanges de renseignements

L'échange de renseignements peut revêtir trois formes différentes : l'échange sur demande, spontané ou automatique.[120] L'échange effectif de renseignements tel que l'entend le Rapport de 1998 n'implique pas nécessairement l'échange automatique de renseignements.

L'échange effectif de renseignements tel que l'entend le Rapport de 1998 se limite à l'échange de renseignements sur demande, excepté dans les cas examinés dans les chapitres sur les prix de transfert et les décisions anticipées. L'échange de renseignements sur demande ne couvre pas les simples « pêches aux renseignements ».

iii) Limitations à l'échange de renseignements

Même si un large champ d'application est recommandé, il est admis par tous les traités et accords concernant l'échange de renseignements qu'il existe des circonstances dans lesquelles il ne

120. Voir les commentaires sur l'article 26, paragraphe 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour plus de précisions.

convient pas de demander des renseignements à un autre État. Par exemple, l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE se réfère à un certain nombre de limitations à l'obligation de fournir des renseignements notamment le fait que les États contractants ne soient pas tenus d'utiliser des méthodes administratives qui diffèrent de leur législation et de leurs pratiques administratives, de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus en vertu de leur législation ou dans le cadre du fonctionnement normal de leur administration, ni de communiquer des renseignements qui auraient pour effet de divulguer des secrets commerciaux ou certains autres secrets, ou qui seraient contraires à l'ordre public.

a) Secrets commerciaux, professionnels et autres types de secret

Comme l'indiquent les Commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il convient de ne pas donner une interprétation trop large de la notion de secret. Avant d'invoquer ces dispositions, un pays devra examiner avec soin si les intérêts du contribuable justifient réellement leur application. Sinon, il est évident qu'en bien des cas une interprétation trop large entraverait l'efficacité de l'échange de renseignements.

De plus, les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas généralement un secret commercial, industriel ou autre. Dans des cas exceptionnels, les livres et documents comptables peuvent toutefois bénéficier du régime du secret. Par exemple, une demande de renseignements financiers peut être rejetée si la réponse à cette demande devait dévoiler le modèle exclusif de tarification d'une banque ou d'une institution financière.

Les dispositions concernant les secrets commerciaux, industriels et autres sont principalement applicables lorsque la communication de renseignements en réponse à une demande révélerait des droits de propriété intellectuelle protégés et créés par le détenteur du renseignement ou par une tierce personne. Par exemple, une banque pourrait détenir une demande de dépôt de brevet en instance à titre de garantie, ou encore, une demande de prêt pourra contenir la description d'un procédé commercial. En pareils cas, l'État requis pourra rejeter toute partie d'une demande de renseignements qui révélerait des informations protégées par un brevet, des droits d'auteurs ou par d'autres droits de propriété intellectuelle.

b) Réciprocité

En règle générale, le principe de réciprocité stipule qu'un État requis n'est pas tenu d'obtenir ni de fournir un renseignement que l'État requérant ne pourrait pas obtenir dans des circonstances similaires en vertu de sa propre législation pour l'application de sa propre législation fiscale.

Le principe de réciprocité vise à empêcher l'État requérant de contourner les restrictions de son droit interne au moyen d'une demande de renseignements adressée à d'autres États contractants et, ce faisant, d'user de pouvoirs plus larges que ceux que lui confère sa propre législation. Par exemple, la plupart des pays reconnaissent dans leur droit interne qu'il n'est pas possible d'obtenir d'une personne des renseignements dès lors qu'elle peut invoquer le droit de ne pas s'auto-incriminer. Un État requis peut donc rejeter une demande dès lors que l'État requérant n'aurait pu, du fait de ses propres règles en matière d'auto-incrimination, obtenir les renseignements dans des circonstances similaires.

De plus, le principe de réciprocité vise à équilibrer les charges administratives assumées par les États contractants. Il est admis que la réponse à une demande de renseignements, en particulier lorsque l'information n'est pas nécessaire aux autorités de l'État la fournissant, constitue une charge pour cet État.

Le principe de réciprocité ne s'applique pas lorsque la législation ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit cette procédure. Par exemple, il est impossible qu'un État requis invoque l'absence de régime de décisions anticipées dans l'État requérant et, prétextant que son propre régime de décisions anticipées se fonde sur l'argument de la réciprocité, refuse de fournir le renseignement demandé. De la même façon, si l'un des pays ne dispose en pratique d'aucun Accord préalable en matière de prix de transfert (« APP ») formel ou informel, la clause de réciprocité ne l'empêche pas de demander des renseignements sur des APP conclus par les autorités d'autres pays**.** Bien entendu, lorsque les renseignements demandés eux-mêmes « ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale »[121] de l'État requérant, l'État requis peut refuser cette demande.

121. Article 26, paragraphe 2, alinéa b) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Voir aussi le paragraphe 15 des Commentaires correspondants.

c) Primauté des sources de renseignement nationales

Il convient qu'un État se reporte aux sources de renseignements prévues par sa propre législation fiscale avant de demander des renseignements à un autre État. Si l'État requérant n'a pas au préalable mis en œuvre tous les moyens dont il disposait sur son propre territoire pour satisfaire à sa demande de renseignements, dès lors que l'obtention de ces renseignements n'entraînait pas de difficultés disproportionnées, l'État requis est en droit de rejeter la demande sans pour autant faillir au critère d'échange effectif de renseignements.

d) Secret professionnel de l'avocat

Le secret professionnel de l'avocat concerne généralement les renseignements qui constituent des communications confidentielles entre un client et un avocat ou tout autre représentant juridique agréé. Bien que le champ d'application de ce secret professionnel puisse différer selon les États, il ne faut pas qu'il soit trop large, afin de ne pas entraver des échanges effectifs de renseignements. Pour une description générale du secret professionnel de l'avocat, voir les Commentaires de l'article 7 de l'Accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale qui figure en annexe.

e) Ordre public

La question de l'ordre public devrait rarement se poser dans le contexte de demandes de renseignements. Généralement, l'ordre public ne peut être invoqué que dans des cas extrêmes où la communication de l'information demandée irait à l'encontre des intérêts vitaux de l'État. Par exemple, l'ordre public entrerait en jeu si l'enquête fiscale dans l'État requérant était motivée par des persécutions raciales ou politiques. L'ordre public peut également être invoqué lorsque les renseignements demandés constituent un secret d'État, par exemple dans le cas d'une information sensible détenue par les services secrets dont la divulgation irait à l'encontre des intérêts vitaux de l'État requis.

L'encadré ci-dessous propose des orientations qui devraient permettre aux États de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle ne comporte pas d'échanges effectifs de renseignements.

Les caractéristiques suivantes ont de forte chance d'aboutir à une absence efficace :

- un pays n'a pas de dispositif juridique d'échange de renseignements.
- un pays échange des renseignements uniquement en matière fiscale pénale.
- le mécanisme juridique pour l'échange de renseignements est rendu inefficace par des clauses de confidentialité, de secret professionnel, de l'avocat ou des règles ou pratiques concernant l'ordre public trop larges.

iv) Protection de la confidentialité des informations fournies

Au niveau national, les autorités fiscales doivent assurer la stricte confidentialité des renseignements reçus ou réunis à des fins fiscales concernant le contribuable. En l'absence de confidentialité, il pourrait être difficile aux autorités fiscales d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale. Ce « secret fiscal » est encore plus important sur le plan international et constitue le fondement de la confiance mutuelle entre les pays. L'échange de renseignements est un point très sensible pour les contribuables et les pouvoirs publics et ils pourraient se montrer moins disposés à fournir des renseignements s'il devait s'avérer que les renseignements fournis sont utilisés à des fins autres que fiscales. Compte tenu de la légitimité de ces préoccupations, la confidentialité est une composante essentielle d'un instrument d'échange de renseignements. Afin de pouvoir assurer la confidentialité des activités d'un contribuable, des mesures doivent être mises en place au niveau national afin d'éviter que des renseignements réunis à des fins fiscales ne soient divulgués à des personnes non autorisées ou utilisés à mauvais escient. Dans le même temps, des dispositions doivent être prises pour que les personnes chargées de l'administration et de l'application de la législation fiscale puissent accéder aux renseignements.

Lorsqu'un pays ne dispose d'aucune mesure efficace de protection de la confidentialité des renseignements fournis par un autre pays, ce dernier est en droit de refuser d'échanger des informations. Dans ce cas, le refus de communiquer des renseignements concernant un régime préférentiel prévoyant l'application d'un taux d'imposition

nul ou faible ne constitue pas un refus d'application du critère d'échange effectif de renseignements.

v) Les pratiques administratives en vue d'un échange effectif de renseignements

En dehors de la mise en place de mécanismes juridiques permettant aux pouvoirs publics de soumettre une demande de renseignements ou d'y répondre, les pays devraient disposer de procédures administratives permettant un bon fonctionnement du système de traitement des demandes et des réponses à des demandes de renseignements. Il devrait par exemple exister des procédures de vérification rapide des demandes entrantes et sortantes permettant de veiller à ce que ces dernières soient conformes aux dispositions de la convention et qu'elles comportent suffisamment de renseignements pour être satisfaites. Par conséquent, sauf situation particulière, un État devant fournir des renseignements devrait notifier, dans un délai de 60 jours, les autorités compétentes du pays demandeur de toute insuffisance de sa demande de renseignements. De même, sauf situation particulière, les autorités compétentes du pays devant fournir les renseignements devraient notifier les autorités compétentes du pays demandeur, dans un délai de 90 jours après réception de la demande de renseignements, de leur impossibilité d'obtenir ou de fournir les renseignements demandés. Une telle notification devrait spécifier les raisons de l'incapacité à fournir les renseignements demandés, la nature des obstacles ou les raisons du refus.

Dans certains pays, la législation exige la notification au contribuable concerné de toute demande de renseignements avant que les renseignements ne soient fournis au pays qui a effectué la demande. Ces obligations de notification ne sont pas incompatibles avec des échanges effectifs de renseignements. Toutefois, les règles en matière de notification devraient être telles qu'elles ne mettent pas en échec les efforts du pays qui demande les renseignements. Par exemple, les règles en matière de notification devraient autoriser des exceptions à la notification préalable (par exemple, dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête effectuée par le pays qui demande les renseignements).

Les pays devraient suivre les indications fournies dans l'encadré ci-après pour déterminer si un régime préférentiel qui répond au critère d'imposition faible ou nulle ne comporte pas d'échanges effectifs de renseignements en raison de procédures administratives inadaptées.

La caractéristique suivante est susceptible de se traduire par une absence d'échange effectif de renseignements :

Un pays ne dispose pas de procédures administratives permettant un traitement rapide et efficace des demandes et des réponses dans le cadre d'un échange de renseignements.

D. Exemples de renseignements propres à certains régimes

Cette partie donne des exemples de types de renseignements que les pays devraient être en mesure d'obtenir et de fournir en ce qui concerne les régimes préférentiels identifiés dans le rapport 2000.

Les assurances

- Les primes versées à la société et les indemnités versées par la société ;
- les dispositions des contrats correspondant aux primes versées, comme l'identité des souscripteurs de la police, les risques couverts et la durée des contrats ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable des dotations aux réserves.

Les opérations de financement et de prêt

- Les prêts accordés par la société et les intérêts perçus en retour ;
- les renseignements relatifs aux contrats sur la base desquels les prêts ont été accordés, comme l'identité de l'emprunteur, les raisons justifiant l'emprunt et la durée des contrats ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations ;
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement ;
- les actifs corporels et incorporels apportés à d'autres

sociétés ;
- les prises de participation.

Les gestionnaires de fonds
- Les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations ;
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement ;
- les distributions de bénéfices ;
- les transactions entre parties liées, notamment les renseignements relatifs aux frais de service et toute autre commission versée ou perçue par une partie liée.

Les activités bancaires
- Les prêts, les emprunts et toute autre activité financière ;
- les dépôts de clients et la teneur des contrats sur la base desquels ces dépôts ont été acceptés, comme l'identité du client, les intérêts courus sur le dépôt et la durée du contrat ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations.
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement.

Les régimes de quartiers généraux
- Les fonctions assurées par le quartier général du groupe (copies des accords appropriés) ;
- les frais d'exploitation du quartier général ;
- le régime fiscal appliqué au quartier général, les conditions remplies, la durée d'application du régime, etc. ;
- l'annulation du régime fiscal spécifique au quartier général le cas échéant et les raisons justifiant cette annulation.

Les centres de distribution
- Les renseignements relatifs aux activités du centre de distribution ;
- les copies des accords correspondants conclus entre le centre de distribution et les membres du groupe ;
- les sommes facturées aux sociétés du groupe en contrepartie des activités du centre ;
- les charges d'exploitation du centre de distribution ;
- les risques encourus par le centre de distribution ;

- les conditions remplies pour l'obtention des autorisations

nécessaires à l'application du régime fiscal spécifique aux centres de distribution, la durée d'application du régime accordé, etc. ;

- les conditions d'annulation du régime spécifique aux centres de distribution le cas échéant et les raisons justifiant cette annulation.

Les centres de services

- La nature des services proposés par le centre de services ;
- les accords correspondants entre le centre de services et les membres du groupe ;
- les risques encourus par le centre de services ;
- les conditions d'annulation du régime spécifique aux centres de services et les raisons justifiant cette annulation.

Les sociétés de transports maritimes

- Le pavillon des navires ;
- les contrats de livraison ;
- les contrats de gestion, y compris les contrats de gestion d'équipage et de gestion commerciale en cas de prestation de services d'une société de gestion à un armateur ;
- les documents d'immatriculation, y compris les documents concernant l'hypothèque maritime et une éventuelle immatriculation parallèle ;
- les états financiers, les livres de comptes et tous les renseignements nécessaires à l'identification des activités internes au groupe afin de vérifier leur conformité au principe de pleine concurrence.

Sociétés de holding

- Structure organisationnelle du groupe
- Montant des dividendes reçus et des gains ou pertes en capital réalisés

Revenus distribués.

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux que pose la mondialisation. L'OCDE est aussi à l'avant-garde des efforts entrepris pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles font naître. Elle aide les gouvernements à faire face à des situations nouvelles en examinant des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et les défis posés par le vieillissement de la population. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de comparer leurs expériences en matière de politiques, de chercher des réponses à des problèmes communs, d'identifier les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède, la Suisse et la Turquie. La Commission européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

ÉDITIONS OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
(23 2010 06 2 P) ISBN 978-92-64-08833-7 – n° 57454 2010

Mise en œuvre des standards de transparence fiscale

MANUEL POUR LES ÉVALUATEURS ET LES JURIDICTIONS

Ce manuel est destiné à aider les équipes d'évaluation et les juridictions examinées qui participent aux examens par les pairs et aux examens des non-membres menés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (le « Forum mondial »). Il fournit des informations contextuelles générales sur le Forum mondial et sur le processus d'examen par les pairs. Il contient également les principaux documents et les sources faisant autorité qui seront utiles aux évaluateurs et aux juridictions concernées au cours du processus d'examen. Les évaluateurs doivent bien connaître ces informations et documents pour pouvoir effectuer des examens adéquats et équitables. Ce manuel constitue également une source unique d'informations pour les pouvoirs publics, les universitaires et autres parties intéressées par les questions de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2010), *Mise en œuvre des standards de transparence fiscale : Manuel pour les évaluateurs et les juridictions*, Éditions OCDE.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264088344-fr

Cet ouvrage est publié sur *OECD iLibrary*, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation. Rendez-vous sur le site ***www.oecd-ilibrary.org*** et n'hésitez pas à nous contacter pour plus d'informations.

éditions OCDE
www.oecd.org/editions

ISBN 978-92-64-08833-7
23 2010 06 2 P

